

#23.2016



- › L'imposta patrimoniale che in molti vorrebbero; quali rischi e implicazioni?
- › La riscossione degli enti locali – proposte di modifica
- › Brevi note in tema di Leverage Buy Out
- › Tax Control Framework: la guida OCSE
- › La nuova rimessione in termini delle dilazioni di pagamento
- › I.m.u.: i profili d'incostituzionalità
- › Il legale rappresentante di una società può essere sempre chiamato a rispondere del reato di dichiarazione fraudolenta?



#23.2016

Approfondimento online - Anno 2

iltributo.it
associazione
per l'approfondimento e la diffusione
dell'informazione fiscale

Raccolta di approfondimenti e commenti liberamente curati da "iltributo.it" -
Associazione culturale per l'approfondimento e la diffusione dell'informazione fiscale.

Si rende noto che l'Associazione "iltributo.it" non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori della raccolta che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o commenti. I contenuti e i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e devono pertanto ritenersi estranei all'Associazione che non ne è in alcun modo responsabile. La periodicità dell'Approfondimento è funzionale alla raccolta dei contributi di interesse pervenuti.

Poiché i contributi e il lavoro di impaginazione sono effettuati da associati e da professionisti esterni su base volontaria saranno sempre gradite vostre segnalazioni qualora abbiate individuato refusi o riferimenti inesatti a giurisprudenza, prassi e dottrina.

Per inviare i vostri contributi visitateci a www.iltributo.it o contattateci al seguente indirizzo:
Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.482542
E-mail: redazione@iltributo.it - info@iltributo.it



Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,
per leggere l'approfondimento e le news
gratuitamente per sempre!

Collegati su www.iltributo.it o compila qui di seguito:

Il sottoscritto
professione Via
Città C.A.P.
Tel. E-Mail

CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

- l'approfondimento "iltributo" in .pdf
- la Newsletter della Associazione iltributo

RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

data Firma

Consenso al trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 23 D.Lgs. 196 del 30.06.2003.

I dati forniti vengono registrati in appositi registri, predisposti su supporto cartaceo e/o elettronico dall'Associazione Culturale ILTRIBUTO con sede in Via dei Della Robbia, 54 a Firenze che ne è anche responsabile per il trattamento.

Per dati si intendono quelli forniti al momento della richiesta di invio della rivista online e le successive modifiche e/o integrazioni fornite da parte dell'utente. In conformità con l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali, desideriamo informarLa che i dati personali da Lei volontariamente forniti all'Associazione suddetta saranno trattati, da parte dell' Associazione Culturale ILTRIBUTO, adottando le misure idonee a garantirne la sicurezza e la riservatezza, nel rispetto della normativa sopra richiamata.

Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Associazione ILTRIBUTO Via dei Della Robbia, 54 Firenze, o inviando un fax al numero 055.5002282.

In conseguenza di quanto scritto sopra, all'atto della presente, si dichiara di avere ricevuto le informazioni di cui l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali.

data Firma

INVIA SUBITO QUESTA PAGINA SCANNERIZZATA VIA E-MAIL A: info@iltributo.it o collegati al ns sito

Il cliente al centro. Questa è la nostra idea di banca.



Per noi ogni cliente è prima di tutto una persona con esigenze sempre nuove, per questo al centro del nostro modello ci sei tu. Grazie alla multicanalità ti rendiamo libero dai luoghi e dagli orari, perché puoi accedere alla nostra Banca dove e quando vuoi. Puoi farlo direttamente dal tuo PC o contattando, telefonicamente e via e-mail, il nostro Banking Center dal lunedì al venerdì dalle 08.00 alle 22.00, ma anche il sabato. Tramite la nostra App puoi operare sul tuo conto e consultare i tuoi investimenti direttamente dallo smartphone o dal tablet. E per effettuare prelievi e versamenti puoi accedere agli sportelli convenzionati di Poste Italiane e Intesa SanPaolo. Inoltre il tuo Family Banker® ti affianca con un parere esperto e ti assiste nelle decisioni più importanti.

mediolanum BANCA
costruita intorno a te

MEDIOLANUM, PIÙ DI UNA BANCA TRADIZIONALE, MOLTO PIÙ DI UNA BANCA ONLINE.

SCOPRI DI PIÙ SU bancamediolanum.it | CONTATTA UN FAMILY BANKER®

Messaggio pubblicitario. Per tutti i prodotti e servizi offerti dalla Banca si rinvia ai Fogli informativi, alle Norme Contrattuali, ai Prospetti e ai Fascicoli Informativi disponibili su bancamediolanum.it e presso gli Uffici dei Family Banker®.



L'imposta patrimoniale (che in molti vorrebbero): quali rischi e implicazioni? <i>di Paolo Cardenà</i>02
---	--------

Approfondimento

La riscossione degli enti locali – proposte di modifica11
---	--------

di Maurizio Villani e Federica Attanasi

Brevi note in tema di Leverage Buy Out20
--	--------

di Paolo Comuzzi

Tax Control Framework: la guida OCSE27
--------------------------------------	--------

di Paolo Soro

La nuova rimessione in termini delle dilazioni di pagamento31
---	--------

di Diletta Mazzoni

I.m.u.: i profili d'incostituzionalità

....35

di Patrik Angelone

Giurisprudenza - Commento

Corte di Cassazione

Il legale rappresentante di una società può essere sempre chiamato a rispondere del reato di dichiarazione fraudolenta?

....44

(Corte di Cassazione, Sezione III Penale, Sentenza n. 38717 del 21 settembre 2016)

commento di Paola Pasquinuzzi e Martina Urban

Giurisprudenza - Fonti



Corte di Cassazione, Sezione III Penale, Sentenza n. 38717 del 21 settembre 2016

....47

RC PROFESSIONALE - Commercialisti

Scegliere il meglio sul Mercato Assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

La polizza Filippi Broker dedicata ai Professionisti: una Soluzione Assicurativa unica ed innovativa per il mercato italiano che si adatta alle singole esigenze e realtà operative con elevati livelli di copertura.

COSA SI ASSICURA:	DANNI PATRIMONIALI INVOLONTARIAMENTE CAGIONATI A TERZI, COMPRESI I CLIENTI, NELLO SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITA' PROFESSIONALE
CHI E' ASSICURATO:	IL DOTTORE COMMERCIALISTA, MA ANCHE IL RAGIONIERE COMMERCIALISTA, IL PERITO COMMERCIALE, IL CONSULENTE DEL LAVORO, SIA SE PERSONA FISICA, STUDIO ASSOCIATO O SOCIETA' , SE REGOLARMENTE ABILITATO E ISCRITTO AL RELATIVO ALBO PROFESSIONALE (NON SE SOSPESO DALL'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE)
RETROATTIVITA':	DA 0 ANNI A ILLIMITATA
MASSIMALI:	DA € 250.000 AD € 5.000.000
FRANCHIGIE:	€ 1.000 PER ATTIVITA' ORDINARIE, € 2.500 PER SINDACO, REVISORE, CONSIGLIERE DI AMMINISTRAZIONE
PREMIO:	A PARTIRE DA € 265

**UNA NOVITA' ESCLUSIVA:
LA PRIMA POLIZZA CREDITO
A TUTELA DEGLI INCASSI
DEI COMMERCIALISTI**

**CONTATTACI SENZA IMPEGNO
PER ULTERIORI INFORMAZIONI O FISSARE UN APPUNTAMENTO**



WWW.FILIPPIBROKER.IT



FILIPPI BROKER SRL
Ufficio RC Professionale
Via Citella 65/A
37012 BUSSOLENGO (VR)
Tel.: +39 045 715 6678
Fax: +39 045 675 7232
commerciale@filippibroker.it
rischispeciali@filippibroker.it

Il Punto

L'imposta patrimoniale (che in molti vorrebbero): quali rischi e implicazioni? **

di Paolo Cardenà



Quando si parla di imposta patrimoniale, la mente tende a correre al lontano 1992, quando l'allora Presidente del Consiglio, Giuliano Amato, durante la notte, operò un prelievo *una tantum* del 6 per mille sulle giacenze dei conti correnti.

Benché in forme differenti rispetto al 1992, imposte patrimoniali sono già presenti nel nostro ordinamento tributario e si chiamano principalmente IMU e Imposta sostitutiva sulle attività finanziarie; ma ne esistono anche altre minori. Al netto delle modalità censurabili con cui venne effettuato il prelievo dai conti, a differenza della patrimoniale di Amato del 1992, quelle attuali sono addirittura più invasive poiché, essendo strutturali, colpiscono periodicamente le attività possedute in forma di patrimonio immobiliare e attività finanziarie (conti correnti, fondi comuni, dossier titoli ecc). Scopo di questo articolo è quello di cercare di capire in che modo si potrebbe essere colpiti da un'imposta patrimoniale e quali sono le attività più esposte a questo rischio.

Quindi, cerchiamo di capire quali difficoltà potrebbero riscontrarsi nell'applicazione di una simile imposta. Preliminarmente, va osservato che il governo potrebbe contare su un "extraggettito", semplicemente inasprendo il prelievo fiscale sulle imposte patrimoniali già in essere. Ciò potrebbe esser fatto agevolmente alzando le aliquote del prelievo sia per l'IMU, che per l'imposta sostitutiva sulle attività finanziarie. Nel caso dell'IMU, inoltre, per ottenere lo stesso risultato, ad aliquote immutate, sarebbe sufficiente una rivalutazione degli estimi delle proprietà immobiliari, tali da attribuire agli immobili un valore superiore, aumentando così la base imponibile da colpire e favorendo quindi un aumento di gettito. Questa soluzione, per quanto di facile applicazione, presenterebbe comunque delle controindicazioni delle quali il Governo dovrebbe tenerne conto, almeno si spera. Innanzitutto, nel pensare ad un eventuale inasprimento del prelievo fiscale relativo alle imposte patrimoniali già presenti, non si potrebbe non tenere in considerazione gli effetti che questo determinerebbe alla luce del quadro congiunturale decisamente debole, dopo un lungo periodo di recessione, che ha colpito duramente il reddito delle famiglie italiane (*Figura 1*).

Si consideri che, un eventuale aumento dell'imposizione, per quanto limitato che sia, andrebbe a colpire il reddito disponibile delle famiglie, e pertanto produrrebbe una ulteriore contrazione dei consumi e quindi aggraverebbe anche il ciclo economico, già per nulla brillante. Questo, inoltre, potrebbe comportare una diminuzione più o meno marcata della capacità di rimborso dei mutui al sistema bancario, impattando sugli istituti di credito che, a quel punto, si troverebbero nella condizione di dover esporre ulteriori sofferenze potenzialmente idonee ad ab-

** da: www.vincitorievinti.com

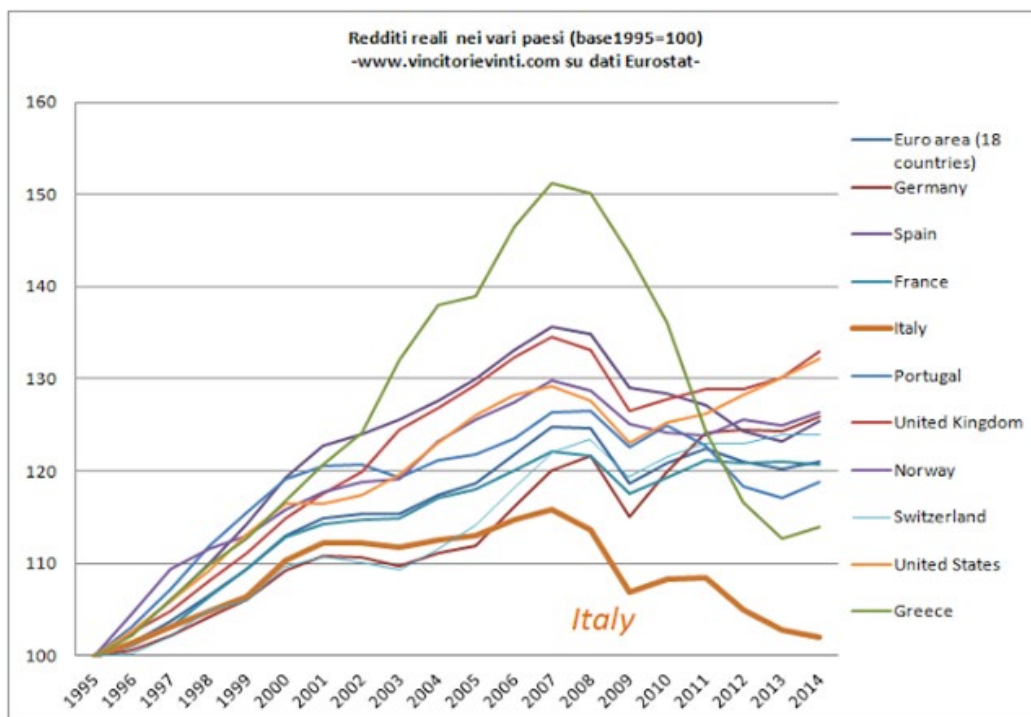


Figura 1: Il Grafico mostra l'andamento dei redditi reali nei vari paesi considerati, ponendo come base 100 i redditi nell'anno 1995. Come si osserva i redditi degli italiani sono precipitati ai livelli del 1995 e nessuno dei paesi considerati vanta un prima così negativo. Elaborazione di Paolo Cardenà su dati Eurostat.

batterne il patrimonio, aggravando così una situazione già complessa (confronta Investors' n. 1). In tal senso, ad esempio, un aumento della struttura impositiva dell'IMU (realizzata attraverso un aumento delle aliquote o anche attraverso una rivalutazione della base imponibile), rischierebbe di essere troppo severo o addirittura insostenibile per coloro che non dispongono di una capacità di reddito adeguata per poter sopportare un esborso aggiuntivo rispetto a quanto pagato in ragione alle regole attuali.

Tutt'altro ragionamento potrebbe esser osservato in caso di aumento delle aliquote patrimoniali sulla ricchezza finanziaria, ossia quella ricchezza investita in titoli, obbligazioni, azioni, fondi comuni ecc. In questo caso, benché sia già prevista una imposta sostitutiva dello 0,20%, ciò che rende possibile un ulteriore inasprimento dell'imposizione fiscale, risiede proprio nella natura dell'investimento stesso. E cioè, il fatto che questo sia "immobilizzato" e quindi potenzialmente escluso dal soddisfacimento diretto dei bisogni, e quindi dal sostenimento del ciclo economico attraverso la spesa di parte delle risorse investite.

ATTIVITA' REALI DELLE FAMIGLIE ITALIANE (miliardi di euro correnti)	
Abitazioni	4952,1
Oggetti di valore	108,4
Fabbricati non residenziali	332,9
Capitale fisso	248,7
Terreni	206,7
TOTALE	5848,8
ELABORAZIONE WWW.VINCITORIEVINTI.COM SU DATI BANCA D'ITALIA	

Figura 2: La tabella riporta i dati relativi alle attività reali delle famiglie italiane nell'anno 2013. Elaborazione di Paolo Cardenà su dati Banca d'Italia.

Veniamo ora alla ricchezza finanziaria, quantificata in 3897 miliardi di euro, tentando di com-

prendere in che modo potrebbe essere interessata da un'eventuale imposizione patrimoniale.

LA RICCHEZZA FINANZIARIA DELLE FAMIGLIE (miliardi di euro correnti)	
Biglietti e monete	139,8
Depositi bancari	714,2
Risparmio postale	357,4
Titoli	528,2
Prestiti dei soci alle cooperative	15,6
Azioni e partecipazioni società di capitali	645,9
Partecipazioni società di persone	211,9
Fondi comuni d'investimento	376
Riserve tecniche di assicurazione	803,8
Altri conti attivi	1,9
Crediti commerciali	102,5
TOTALE	3897,2
<i>ELABORAZIONE WWW.VINCITORIEVINTI.COM SU DATI BANCA D'ITALIA</i>	

Figura 3: La tabella riporta i dati relativi alla ricchezza finanziaria delle famiglie italiane nell'anno 2014. Elaborazione di Paolo Cardenà su dati Banca d'Italia

Per il ragionamento sopra esposto, quindi, escludendo le componenti sopra descritte, la ricchezza che rimarrebbe rilevante ai fini di un'imposizione patrimoniale, per lo più in forma liquida, sarebbe poco più di 2000 miliardi come è possibile desumere dalla figura n. 4.

LA RICCHEZZA FINANZIARIA DELLE FAMIGLIE (miliardi di euro correnti)		Di cui tassabili
Biglietti e monete	139,8	
Depositi bancari	714,2	714,2
Risparmio postale	357,4	357,4
Titoli	528,2	528,2
Prestiti dei soci alle cooperative	15,6	
Azioni e partecipazioni società di capitali	645,9	
<i>di cui quotate italiane ed estere</i>	83,9	83,9
Partecipazioni società di persone	211,9	
Fondi comuni d'investimento	376	376
Riserve tecniche di assicurazione	803,8	
Altri conti attivi	1,9	
Crediti commerciali	102,5	
TOTALE	3981,1	2059,7
<i>ELABORAZIONE WWW.VINCITORIEVINTI.COM SU DATI BANCA D'ITALIA</i>		

Figura 4: La tabella riporta i dati relativi alla ricchezza finanziaria delle famiglie italiane nell'anno 2014, a parere dell'autore "facilmente" tassabile con imposte patrimoniali straordinarie. Elaborazione di Paolo Cardenà su dati Banca d'Italia.

A rigor di logica, da questo stock di ricchezza finanziaria così determinata, dovrebbero essere scomputate le passività che ammontano a circa 912 miliardi di euro, restituendo un imponibile tassabile di circa 1100 miliardi di euro. Riducendo la base imponibile da colpire, il pericolo è proprio quello che l'azione dello Stato, a parità di gettito atteso, possa concentrarsi su patrimoni molto più piccoli e quindi colpire in maniera indiscriminata anche una platea diffusa di piccoli risparmiatori. Infatti, tenuto conto che i depositi bancari e postali si avvicinano, già di loro, alla soglia dei 1000 miliardi, ciò significa che questi sono distribuiti su tutto l'universo dei risparmiatori italiani, piccoli compresi. Giova ricordare che in Italia vige un sistema di garanzia dei depositi di conto corrente fino a 100 mila euro, che dovrebbe quantomeno escludere prelievi straordinari fino a tali somme, riducendo ulteriormente la base imponibile da colpire.

Ma su questo, personalmente, nutro qualche dubbio e comunque, dipende dagli obiettivi di gettito prefissati dallo stato, e soprattutto dallo stato di bisogno.

In altre parole, proprio perché sono risorse investite in attività finanziarie, in un certo qual modo, sfuggono dalla disponibilità del titolare e quindi anche dalla possibilità di spesa, seppur con le dovute eccezioni del caso. Il risparmiatore, nel sostenimento delle proprie spese, difficilmente intaccherà le risorse investite in strumenti finanziari anche se, in questa crisi, ciò potrebbe essere parzialmente smentito, poiché sempre più frequente sembra essere il ricorso all'utilizzo di risparmi per integrare o sostituire un reddito che si è contratto o è venuto meno per effetto della crisi. Quindi, in teoria, il governo potrebbe intervenire per inasprire l'imposizione sulla ricchezza finanziaria, senza con ciò determinare, in maniera proporzionale, una diretta diminuzione dei consumi.

Ma anche una simile impostazione potrebbe risultare del tutto discriminante per talune categorie di investimenti o di cespiti, che potrebbero essere oggetto di imposizione. Si pensi, ad esempio, a due risparmiatori che dispongono entrambi di un patrimonio di 500.000 euro e che uno di questi abbia investito i propri risparmi in fondi comuni o titoli, mentre il secondo acquistando un immobile. Ebbene, nel primo caso, operare un prelievo a fronte dell'entità del patrimonio, risulterebbe di agevole portata poiché basterebbe aumentare l'aliquota di imposizione e la società di gestione del fondo comune o l'intermediario finanziario provvederebbe immediatamente ad operare la ritenuta, anche vendendo titoli per crearsi la liquidità necessaria al pagamento dell'imposta. Analogo ragionamento potrebbe essere svolto nel caso di azioni o obbligazioni in custodia su un dossier titoli intrattenuto presso qualsiasi banca. La quale banca, in questo caso, addebiterebbe l'importo dell'imposta sul conto corrente agganciato.

E nel caso non si dovesse disporre della liquidità necessaria al pagamento dell'imposta, che si fa? In estrema ratio, si potrebbe comunque vendere dei piccoli quantitativi di titoli ed integrare il saldo del conto corrente, in modo da poter consentire alla banca di operare il prelievo necessario al pagamento dell'imposta. Una soluzione simile a quella appena descritta, potrebbe comunque avere delle controindicazioni soprattutto nel caso in cui dovessero essere introdotte delle patrimoniali straordinarie o una tantum; ma di questo parleremo a breve.

Come dicevamo, il discorso si complica, e non poco, nel caso di immobili. Il risparmiatore che ha investito le sue disponibilità, magari prosciugandole, nell'acquisto di un immobile avvenuto in tempi più favorevoli, oggi potrebbe trovarsi nella condizione di non poter provvedere al pagamento dell'imposta patrimoniale, magari aumentata rispetto alle aliquote attuali. In questo caso, il contribuente in esame, non potrà certamente vendere una frazione dell'immobile per poter provvedere all'obbligazione tributaria. E ciò per evidenti ragioni. E in questo caso, cosa si potrebbe fare? A questo interrogativo, al momento, non è stata fornita alcuna risposta a mio avviso praticabile. A meno che non si facciano suonare le trombe della cavalleria e, attraverso l'ente di riscossione (Equitalia), si aggredisca il patrimonio del contribuente. Ma questo, a parer di chi scrive, cozzerebbe con gli elementi cardine di uno stato democratico e di una economia avanzata: ossia la tutela del risparmio e della proprietà privata, peraltro prevista costituzionalmente.

Inoltre, l'immobile acquistato potrebbe essere assistito da ipoteca a fronte del mutuo contratto per l'acquisto; quindi una passività. E' evidente che, dal punto di vista del contribuente, è del tutto legittimo considerare a scomputo del valore del cespite da colpire con imposta anche le passività finanziaria a fronte dell'acquisto, e quindi l'eventuale mutuo. Aspetto, questo, che avrà comunque una marcata rilevanza in caso di applicazione di imposte a carattere straor-

dinario, poiché, queste, verosimilmente, oltre ad impattare in modo più significativo, sconterebbero aliquote progressivamente più alte in ragione del patrimonio posseduto. Quindi, nel rispetto di elementari ed intuibili principi di equità, sarebbe discriminante colpire in maniera identica due patrimoni, nel caso in cui uno di questi risulti assistito da un mutuo (quindi una passività), ancorché esprimano identici valori patrimoniali. In buona sostanza, se così fosse, verrebbe confermata l'attuale impostazione dell'IMU che, come noto, colpisce il "valore" degli immobili a prescindere dall'eventuale passività (mutuo) in capo all'immobile stesso, rendendo l'imposta profondamente iniqua.

Senza dimenticare, poi, che un ulteriore inasprimento dell'imposizione tributaria sugli immobili, causerebbe nefaste conseguenze anche sul valore, deprimendolo ulteriormente. Circostanza, questa, che non esaurirebbe i suoi effetti solo in capo al proprietario dell'immobile, che, a quel punto, si vedrebbe diminuire il valore dell'immobile; ma produrrebbe effetti pericolosi anche nel mondo bancario attraverso la diminuzione dei valori posti a garanzia di eventuali mutui, con conseguenze del tutto immaginabili.

Come abbiamo visto sin qui, un inasprimento della imposizione patrimoniale presenta numerose difficoltà applicative, soprattutto se si dovesse agire nel rispetto dei principi di equità che dovrebbero essere comunque garantiti ed imprescindibili.

Alle imposte patrimoniali presenti nel nostro ordinamento, sebbene abbiano carattere strutturale e quindi ripetute negli anni, tutto sommato, appartiene la caratteristica della sostenibilità in termini di possibilità da parte del contribuente di poter adempiere all'obbligazione tributaria; benché in un contesto di deterioramento delle capacità reddituali e di evidenti difficoltà, soprattutto in alcuni strati della popolazione. L'applicazione di una imposta patrimoniale straordinaria, troppo spesso impropriamente evocata da parte dei nostri politici, verosimilmente, viene pensata sulla base di un feroce inasprimento delle aliquote impositive, tale da poter utilizzare il gettito straordinario per abbattere in modo proporzionale il debito pubblico di qualche centinaio di miliardi. Senza addentrarci nei numeri che, a parer di chi scrive, smentiscono (almeno in via di principio) le aspettative di gettito auspicato dai vari politici che evocano l'introduzione di una patrimoniale straordinaria, vediamo come possono complicarsi le cose nel caso che questa imposta venga effettivamente introdotta. Andiamo con ordine.

E' evidente che l'eventuale applicazione di una imposta patrimoniale feroce e magari progressiva, dovrebbe quantomeno considerare non solo i patrimoni facilmente colpibili come nel caso delle imposte già in vigore, ma l'intera ricchezza del soggetto o del nucleo familiare a cui l'imposta è rivolta. E ciò per evidenti ragioni di equità impositiva, secondo cui chi più possiede più paga in termini di imposta. E quindi, cosa comprendere? Cosa potrebbe essere considerato nella definizione di patrimonio?

Sicuramente gli immobili, anche perché offrono un'ottima base imponibile che, tuttavia, dovrebbe quantomeno essere abbattuta dalle passività (mutui). Certamente anche il patrimonio mobiliare (azioni, titoli, obbligazioni, depositi ecc ecc). Ma, oltre questa ricchezza, peraltro già ampiamente tassata, cos'altro potrebbe essere considerato nella definizione di patrimonio del contribuente? E qui, potremmo sbizzarrirci con tutto ciò che possa costituire asset suscettibile di valutazione economica, purché visibile ed individuabile dal fisco. Ecco quindi che potremmo considerare il valore della partecipazione ad una società ancorché non quotata, il valore della nostra impresa, o una barca, un'automobile, e quant'altro possa essere individuato e definibile nella sua dimensione patrimoniale.

Sicuramente, l'estensione delle tipologie di assets a cui applicare l'imposta patrimoniale, oltre

ad offrire una base imponibile tanto più ampia quanto più estese saranno le specie e i volumi di patrimonio considerati, tenderebbe a favorire il rispetto di elementi di maggior equità. Tuttavia, qui emergerebbero fin da subito le prime difficoltà applicative. Innanzitutto, non sempre ciò che costituisce un valore patrimoniale è ben identificabile ed individuabile da parte del fisco. Si pensi, solo per citare alcuni esempi, a dei quadri di valore, a delle opere d'arte, a vasi antichi, o una collezione di arazzi. Questi, in genere, sono beni che talvolta possono rappresentare dei grandi valori, ma difficilmente intercettabili da parte del fisco, poiché raramente censiti e quindi conosciuti all'anagrafe tributaria nella dimensione patrimoniale (valore) e nella sua collocazione. Ma questi, non sono gli unici valori patrimoniali che potrebbero sfuggire all'interesse del fisco. Si pensi, ancora, al denaro contante, a monetati aurei, a lingotti in oro o altri metalli preziosi, detenuti anche fuori dal perimetro bancario. Ecco quindi che, in questi casi, risulta impossibile che il fisco possa colpire beni di cui non ne conosce il valore e soprattutto la collocazione. A meno che lo stato non obblighi il contribuente a produrre una dichiarazione patrimoniale dalla quale emerga anche le ricchezze non note al fisco.

Ragionando invece su altre tipologie di patrimoni quali, ad esempio, aziende, quote di partecipazione in società, o più semplicemente una piccola impresa individuale, si porrebbe il problema di attribuire un valore a queste attività, che tenga conto di moltissime variabili e fattori, attraverso i quali, tuttavia, non sempre si riesce a valorizzare in maniera pertinente l'esatto valore di questi patrimoni. E ciò, neanche attraverso apposite perizie effettuate da professionisti. Il rischio, quindi, è proprio quello di subire una valorizzazione amministrativa da parte dello Stato attraverso delle procedure che, in maniera più o meno arbitraria, possano valorizzare determinati attivi. Ecco quindi che l'applicazione di imposte patrimoniali straordinarie incorpora molteplici difficoltà che tendono ad aumentare anche in ragione al gettito che si vorrebbe ottenere.

Alcuni esponenti politici, nel recente passato, hanno addirittura evocato una tassa patrimoniale di 400 miliardi di euro, destinata alla riduzione del debito pubblico (Si confronti, ad esempio, [L'Inkiesta del 24 febbraio 2014](#)). Per comprendere se è possibile estrarre un gettito così rilevante dalla ricchezza degli italiani, è opportuno considerare qualche numero fornito dalla Banca d'Italia, nel suo ultimo rapporto sulla ricchezza delle famiglie italiane.

Secondo la Banca d'Italia la ricchezza degli italiani è così costituita:

- ✓ Attività reali 5.848 miliardi
- ✓ Attività finanziarie 3.793 miliardi
- ✓ Passività 912 miliardi.

Le prime due macro classi di attività, dedotte dalle passività, costituiscono la ricchezza netta degli italiani, che quindi viene quantificata in euro 8.477 miliardi di euro.

Il dato, essendo multiplo di oltre quattro volte lo stock di debito pubblico, fa un po' impressione e suscita l'interesse di chi vorrebbe che, almeno parte di questa enorme ricchezza, possa essere utilizzata per abbattere il debito pubblico confinandolo entro volumi di maggior sostenibilità.

Più in dettaglio, osservando i dati riportati nella figura n. 2 (Le attività reali delle famiglie italiane) si desume che la parte prevalente della ricchezza è costituita da abitazioni, già ampiamente tassata con l'IMU o con altre imposte minori (ma non marginali). Gli oggetti di valore, essendo

per lo più costituiti da beni non registrati (preziosi, oggetti di antiquariato, d'arte e da collezione), come abbiamo detto, sfuggono dalla possibilità di poter essere tassati, per il semplice fatto che il fisco non potrà mai tassare ciò di cui non ne conosce la collocazione e quindi la proprietà.

I fabbricati non residenziali e i terreni, sono anch'essi già tassati. Mentre gli impianti e i macchinari, attrezzature e avviamenti (capitale fisso), rientrando prevalentemente nelle disponibilità delle imprese per l'esercizio delle proprie attività, non potrebbero essere tassati, poiché ciò graverebbe sulle imprese che già scontano livelli di prelievo fiscale insostenibile. Quindi, la parte di ricchezza effettivamente tassabile e che desta l'attenzione da parte del fisco è costituita dai 5 miliardi delle abitazioni, peraltro già ampiamente tassata. In sintesi, da questa ricchezza, è pressoché impossibile estrarre rilevanti gettiti tributari rispetto a quelli già ottenuti dalla tassazione in vigore.

In questa categoria di ricchezza sono ospitate un numero di attività che, l'analisi prodotta da Bankitalia, sostanzialmente, scompone come riportato nella figura n. 3.

Molta materia imponibile da colpire con un'imposta patrimoniale feroce, si direbbe! Ma le cose non stanno esattamente in questi termini. Vediamo perché.

Prima di tutto occorre scomputare il denaro contante: tassare il contante, fino a quando questo rimane tale, è un esercizio impossibile da praticare. Non deve sorprendere, infatti, che sempre più spesso si sente dire che il mondo politico sarebbe favorevole ad una progressiva abolizione del denaro contante. Ciò perché, per obbligo normativo, questo verrebbe depositato in banca e quindi diverrebbe individuabile da parte del fisco, facendo emergere materia imponibile da colpire.

Esistono inoltre altre categorie di attività che, sebbene parzialmente note al fisco, tassarle con un'imposizione patrimoniale, risulterebbe abbastanza difficile e soprattutto rischierebbe di fare più danni che altro. E' il caso, ad esempio, dei crediti commerciali. Tassare un credito vantato da un'azienda, benché tecnicamente possibile -obbligando ogni impresa a rendere noti al fisco i rispettivi crediti commerciali attraverso apposita comunicazione- appare poco ortodosso, oltretutto distruttivo. E poi, è evidente che al credito di un'azienda, corrisponda un debito di un'altra azienda. Siccome sarebbe ragionevole attendersi che il credito possa essere scomputato dal debito, alla fine, la base imponibile sarebbe comunque limitata e un'eventuale imposizione patrimoniale, anche in questo caso, graverebbe sulle imprese che già scontano livelli di prelievo fiscale insostenibile.

Discorso del tutto simile può essere osservato per le riserve assicurative. Anche queste potrebbero essere tassate, ma non senza difficoltà, contraddizioni, e non senza arrecare più danni che guadagni. L'applicazione di una imposta patrimoniale feroce, verosimilmente, andrebbe a colpire anche i fondi pensione e i fondi assicurativi, verso i quali un numero non del tutto indifferente di risparmiatori hanno riposto le speranze per ottenere l'integrazione pensionistica, al fine di integrare (o sostituire) la pensione erogata dai vari enti previdenziali. Sotto questo punto di vista, le scelte del governo volte all'applicazione di una imposta patrimoniale straordinaria, contrasterebbero con le politiche di welfare e con le varie riforme pensionistiche varate negli ultimi 10/15 anni, o forse più. Al riguardo, vale la pena ricordare che tali politiche hanno impresso uno stimolo allo sviluppo di forme pensionistiche alternative, capaci di integrare i flussi finanziari del risparmiatore in età pensionabile, al fine di arginare la progressiva diminuzione delle prestazioni garantite dai veri enti pensionistici. Non un problema da poco, direi

Anche la ricchezza riconducibile alle partecipazioni in società di capitali non quotate (circa 562 miliardi di euro) o alle partecipazioni in società di persone o quasi società (circa 211 miliardi di euro) è di difficile imposizione poiché, essendo questa una ricchezza riconducibile essenzialmente a partecipazioni in piccole società che non hanno una valutazione di mercato giornaliera (come invece avviene per le società quotate), oltre ad essere del tutto astratta, occorrerebbe definire un criterio attendibile di valutazione della partecipazione. Benché sia possibile effettuarlo per via amministrativa, il rischio è proprio quello di subire una valorizzazione arbitraria da parte dello Stato attraverso delle procedure che possano valorizzare determinati asset non in maniera pertinente. In sostanza, è un po' come oggi avviene con gli studi di settore per la quantificazione dei redditi di impresa. E anche in questo caso l'esperienza ci conferma quanto possano risultare arbitrarie e non pertinenti la determinazione del fisco. Inoltre, nel caso di imposte patrimoniali applicate ad imprese o aziende, c'è da dire che queste comporterebbero anche un'ulteriore abbattimento della competitività della imprese che, a quel punto, dovrebbero compensare la compressione di redditività patita con l'imposta applicata, attraverso un aumento di prezzi che le renderebbero ancor meno competitive, aggravando una situazione già critica.

Gli investimenti finanziari (ossia in titoli di stato, fondi comuni, azioni ecc) per loro natura, si prestano ad essere colpiti con maggiore attitudine rispetto ad altre tipologie di *asset*. Ma anche in questo caso, l'applicazione di una imposta patrimoniale straordinaria fortemente invasiva in termini di prelievo fiscale, rischierebbe di produrre più danni che guadagni. Pensiamo, ad esempio, ad un pacchetto di azioni detenute da un risparmiatore, supponiamo per 100.000 euro, e che vengano colpite da un imposta straordinaria di qualche punto percentuale. In questo caso, se il risparmiatore non dovesse disporre di liquidità sufficiente per provvedere al pagamento dell'imposta, egli sarebbe costretto a liquidare parte del proprio investimento al fine di ottenere le risorse necessarie per provvedere al pagamento dell'imposizione tributaria. Questo, se effettuato su scala rilevante, determinerebbe pericolose distorsioni di mercato. Si pensi, ad esempio, alla caduta dei prezzi che si potrebbero determinare su un titolo: il risparmiatore ne risulterebbe doppiamente penalizzato poiché, oltre a subire una diminuzione del patrimonio per effetto dell'imposizione fiscale, subirebbe anche il deprezzamento del proprio portafoglio titoli per effetto delle vendite sui titoli. Questo appare tanto più vero nel nostro mercato finanziario, il quale, essendo di modeste dimensioni, risulta particolarmente esposto alla possibilità di variazione di prezzi anche con capitali relativamente esigui. Inoltre, ciò rischierebbe di avvantaggiare investitori stranieri (quindi esenti da imposta), che in quest'ultimo caso, potrebbero acquistare pacchetti azionari a buon mercato per effetto della depressione dei prezzi causata da una patrimoniale feroce. Evidentemente, le conseguenze nefaste non si esaurirebbero con le casistiche appena descritte, ma andrebbe ben oltre.

Discorso analogo potrebbe essere effettuato per le obbligazioni societarie (soprattutto bancarie) e i titoli di stato. Ma, in quest'ultimo caso, occorre effettuare qualche ulteriore ragionamento in virtù del fatto che, il titolo di stato, essendo un debito dello Stato che si vorrebbe abbattere proprio attraverso l'imposizione patrimoniale straordinaria, lo Stato potrebbe essere tentato di operare una compensazione tra il suo credito derivante dall'imposizione tributaria e il suo debito rappresentato dal titolo di Stato nel portafoglio del risparmiatore. In altre parole, in questo caso, laddove non si dispongano di risorse necessarie per poter corrispondere l'imposizione tributaria, lo Stato potrebbe effettuare una compensazione tra il proprio credito (imposta patrimoniale) e il proprio debito (titolo di stato), diminuendone o azzerandone gli interessi previsti o, nei casi più "estremi", decurtandone il capitale alla scadenza del titolo. In

buona sostanza, un *default* mascherato da una patrimoniale.

Concludendo, le classi di attività che si prestano ad essere colpite con maggior attitudine, anche con imposizioni feroci, sono proprio quelle liquide (ad esempio depositi bancari, di conto corrente, o postali), poiché aggredire tali patrimoni costituisce, per lo stato, garanzia della celerità e del buon esito della pretesa tributaria. In tal senso, anche quelle attività in cui lo stato risulta essere debitore (titoli di stato) si prestano con particolare attitudine a soddisfare le proprie esigenze, in quanto, lo stato, potrebbe agevolmente compensare la sua posizione debitoria con il credito emerso per effetto dell'imposizione fiscale.

Analogo discorso può essere osservato per le obbligazioni bancarie, le quali, come noto anche per via della recente introduzione della normativa sui salvataggi bancari, potrebbero essere sottoposte all'azzeramento (o alla riduzione) al fine di obbligare il risparmiatore a contribuire al salvataggio di qualche banca che potrebbe trovarsi in stato di difficoltà.

A mero titolo informativo, giova segnalare la proposta di iniziativa popolare avanzata dalla Cisl. La proposta avanzata dal sindacato prevede l'introduzione di un'imposta patrimoniale ordinaria sulla ricchezza netta che cresca al crescere della ricchezza mobiliare e immobiliare complessiva, con l'esenzione totale sugli imponibili delle famiglie fino a 500.000 euro di ricchezza, con l'esclusione da tale computo della prima casa. L'imposta andrebbe a colpire l'ammontare complessivo dei valori mobiliari ed immobiliari con aliquote crescenti su diversi scaglioni di valore, dai 500 mila euro in su (si veda [Il Sole 24 Ore del 2 settembre 2015](#)).

Pensare che con un'imposizione patrimoniale straordinaria possa ottenersi un gettito di 400/500 miliardi di euro come quanto auspicato da "autorevoli" commentatori, appare del tutto irrealistico, oltretutto destabilizzante per uno stato di diritto, ove la proprietà privata e la tutela del risparmio è anche garantita costituzionalmente. Ma ciò non toglie che questo patrimonio possa essere comunque esposto al rischio di qualche forma di imposizione patrimoniale o, peggio, confisca.

L'imposta patrimoniale, oltre ad essere una tassa iniqua ed ingiusta per definizione (poiché andrebbe a colpire anche i patrimoni realizzati con flussi di reddito già ampiamente tassati), comporterebbe il concretizzarsi di un evento deprecabile che comprometterebbe in maniera sostanziale anche la già precaria fiducia dei risparmiatori nei confronti dello Stato. Tuttavia, i risparmiatori dovrebbero comunque adottare quelle strategie più idonee (anche in relazione al proprio *status* e alla composizione del proprio patrimonio) a limitare l'impatto di un'eventuale inasprimento delle imposte esistenti o dall'introduzione di qualche forma di imposizione patrimoniale straordinaria.



La riscossione degli enti locali – proposte di modifica

di Maurizio Villani e Federica Attanasi

Avvocati Tributaristi

È stato pubblicato, sulla Gazzetta Ufficiale n. 88 del 15 aprile 2016, il testo di legge costituzionale recante «Disposizioni per il superamento del bicameralismo paritario, la riduzione del numero dei parlamentari, il contenimento dei costi di funzionamento delle istituzioni, la soppressione del CNEL e la revisione del titolo V della parte II della Costituzione».

Il provvedimento di riforma dispone, in particolare, il superamento dell'attuale sistema di bicameralismo paritario, riformando il Senato che diviene organo di rappresentanza delle istituzioni territoriali; contestualmente, sono oggetto di revisione la disciplina del procedimento legislativo e le previsioni del Titolo V della Parte seconda della Costituzione sulle competenze dello Stato e delle Regioni.

Oggetto del presente elaborato saranno, però, gli articoli relativi ai tributi delle autonomie locali e, più specificamente, gli artt. 31 e 33 (Gazzetta Ufficiale n. 88 del 15 aprile 2016), tesi a modificare rispettivamente gli artt. 117 e 119 della Costituzione, al fine ultimo, poi, di giungere ad una più generale analisi del sistema di riscossione dei tributi degli enti locali.

1. Riforma costituzionale: artt.31 e 33 GU. n. 88 del 15 aprile 2016

a. L'art. 31 così dispone:

“1. L'articolo 117 della Costituzione è sostituito dal seguente:

Art. 117. – La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea e dagli obblighi

internazionali.

Lo Stato ha legislazione esclusiva nelle seguenti materie:

- a) politica estera e rapporti internazionali dello Stato; rapporti dello Stato con l'Unione europea; diritto di asilo e condizione giuridica dei cittadini di Stati non appartenenti all'Unione europea;*
- b) immigrazione;*
- c) rapporti tra la Repubblica e le confessioni re-*

ligiose;

d) difesa e Forze armate; sicurezza dello Stato; armi, munizioni ed esplosivi;

e) moneta, tutela del risparmio e mercati finanziari e assicurativi; tutela e promozione della concorrenza; sistema valutario; sistema tributario e contabile dello Stato; armonizzazione dei bilanci pubblici; coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; perequazione delle risorse finanziarie;

f) organi dello Stato e relative leggi elettorali; referendum statali; elezione del Parlamento europeo;

g) ordinamento e organizzazione amministrativa dello Stato e degli enti pubblici nazionali; norme sul procedimento amministrativo e sulla disciplina giuridica del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche tese ad assicurare l'uniformità sul territorio nazionale;

h) ordine pubblico e sicurezza, ad esclusione della polizia amministrativa locale;

i) cittadinanza, stato civile e anagrafi;

l) giurisdizione e norme processuali; ordinamento civile e penale; giustizia amministrativa;

m) determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale; disposizioni generali e comuni per la tutela della salute, per le politiche sociali e per la sicurezza alimentare;

n) disposizioni generali e comuni sull'istruzione; ordinamento scolastico; istruzione universitaria e programmazione strategica della ricerca scientifica e tecnologica;

o) previdenza sociale, ivi compresa la previdenza complementare e integrativa; tutela e sicurezza del lavoro; politiche attive del lavoro; disposizioni generali e comuni sull'istruzione e formazione professionale;

p) ordinamento, legislazione elettorale, organi

di governo e funzioni fondamentali di Comuni e Città metropolitane; disposizioni di principio sulle forme associative dei Comuni;

q) dogane, protezione dei confini nazionali e profilassi internazionale; commercio con l'estero;

r) pesi, misure e determinazione del tempo; coordinamento informativo statistico e informatico dei dati, dei processi e delle relative infrastrutture e piattaforme informatiche dell'amministrazione statale, regionale e locale; opere dell'ingegno;

s) tutela e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici; ambiente ed ecosistema; ordinamento sportivo; disposizioni generali e comuni sulle attività culturali e sul turismo;

t) ordinamento delle professioni e della comunicazione;

u) disposizioni generali e comuni sul governo del territorio; sistema nazionale e coordinamento della protezione civile;

v) produzione, trasporto e distribuzione nazionali dell'energia;

z) infrastrutture strategiche e grandi reti di trasporto e di navigazione di interesse nazionale e relative norme di sicurezza; porti e aeroporti civili, di interesse nazionale e internazionale.

Spetta alle Regioni la potestà legislativa in materia di rappresentanza delle minoranze linguistiche, di pianificazione del territorio regionale e mobilità al suo interno, di dotazione infrastrutturale, di programmazione e organizzazione dei servizi sanitari e sociali, di promozione dello sviluppo economico locale e organizzazione in ambito regionale dei servizi alle imprese e della formazione professionale; salva l'autonomia delle istituzioni scolastiche, in materia di servizi scolastici, di promozione del diritto allo studio, anche universitario; in materia di disciplina, per quanto di interesse regionale, delle attività culturali, della promozione dei beni ambientali, culturali e paesaggistici, di valorizzazione e

organizzazione regionale del turismo, di regolazione, sulla base di apposite intese concluse in ambito regionale, delle relazioni finanziarie tra gli enti territoriali della Regione per il rispetto degli obiettivi programmatici regionali e locali di finanza pubblica, nonché in ogni materia non espressamente riservata alla competenza esclusiva dello Stato.

Su proposta del Governo, la legge dello Stato può intervenire in materie non riservate alla legislazione esclusiva quando lo richieda la tutela dell'unità giuridica o economica della Repubblica, ovvero la tutela dell'interesse nazionale.

Le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, nelle materie di loro competenza, partecipano alle decisioni dirette alla formazione degli atti normativi dell'Unione europea e provvedono all'attuazione e all'esecuzione degli accordi internazionali e degli atti dell'Unione europea, nel rispetto delle norme di procedura stabilite con legge dello Stato, che disciplina le modalità di esercizio del potere sostitutivo in caso di inadempimento.

La potestà regolamentare spetta allo Stato e alle Regioni secondo le rispettive competenze legislative. È fatta salva la facoltà dello Stato di delegare alle Regioni l'esercizio di tale potestà nelle materie di competenza legislativa esclusiva. I Comuni e le Città metropolitane hanno potestà regolamentare in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite, nel rispetto della legge statale o regionale.

Le leggi regionali rimuovono ogni ostacolo che impedisce la piena parità degli uomini e delle donne nella vita sociale, culturale ed economica e promuovono la parità di accesso tra donne e uomini alle cariche elettive.

La legge regionale ratifica le intese della Regione con altre Regioni per il migliore esercizio delle proprie funzioni, anche con individuazione di organi comuni. Nelle materie di sua competenza la Regione può concludere accordi con Stati e intese con enti territoriali interni ad altro Stato,

nei casi e con le forme disciplinati da leggi dello Stato”.

Ebbene, da una prima valutazione dell'art.31, può senz'altro desumersi che con la riforma costituzionale in oggetto, **la materia del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, dovranno passare dalla competenza concorrente alla competenza esclusiva statale.** Invero, **“la nuova configurazione del riparto di competenze rende lo Stato responsabile esclusivo del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario,** oltre che di alcune politiche, come le politiche attive del lavoro, della promozione della concorrenza e della disciplina dell'ambiente e delle infrastrutture strategiche: il comune denominatore di tali modifiche è costituito dalla considerazione dell'esigenza dell'uniformità di regolazione su tutto il territorio nazionale ai fini del superamento delle diversità territoriali e delle relative debolezze strutturali.

Peraltro, con la riforma costituzionale, parallelamente all'ampliamento delle competenze dello Stato, viene soppressa la competenza legislativa “concorrente” attualmente ripartita tra Stato e Regioni, considerando i notevoli problemi interpretativi che essa ha ingenerato dopo l'entrata in vigore della riforma del 2001, soprattutto con riferimento al rapporto vario e mutevole fra principi fondamentali e disciplina di dettaglio nelle singole materie legislative.

Resta ferma la “clausola di residualità” che attribuisce alle Regioni la competenza legislativa in materie non riservate alla competenza esclusiva dello Stato indicate in via esemplificativa.

Il riparto delle competenze è reso flessibile da un lato dalla possibilità che la legge dello Stato, a tutela dell'unità giuridica o economica della Repubblica o dell'interesse nazionale (cd. “clausola di salvaguardia” contenuta nel novellato quarto comma dell'art. 117 Cost.), intervenga anche in materie di competenza legislativa regionale e, dall'altro, dal procedimento previsto dal novellato art. 116 Cost. che consente l'attri-

buzione di forme di autonomia differenziate alle Regioni a statuto ordinario, nel cui bilancio vi sia equilibrio tra entrate e spese.

Per i titolari di organi di governo regionali e locali è stabilita l'esclusione dall'esercizio delle rispettive funzioni quando è stato accertato lo stato di grave dissesto finanziario dell'ente.

Inoltre, è introdotta una riserva alla legge statale per la definizione degli indicatori di costi e fabbisogni standard, quale base di riferimento per promuovere condizioni di efficienza nello svolgimento delle funzioni di Comuni, Città metropolitane e Regioni.

Infine, sono posti limiti agli emolumenti dei componenti degli organi regionali commisurati all'importo del trattamento economico dei sindaci dei comuni capoluogo di Regione".¹

b. Per quanto qui d'interesse, rileviamo, inoltre, che l'art. 33 prevede:

"1. L'articolo 119 della Costituzione è sostituito dal seguente:

Art. 119. – I Comuni, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea.

I Comuni, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri e dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio, in armonia con la Costituzione e secondo quanto disposto dalla legge dello Stato ai fini del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante.

Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti assicurano il finanziamento integrale delle funzioni pubbliche dei Comuni, delle Città metropolitane e delle Regioni. Con legge dello Stato sono definiti indicatori di riferimento di costo e di fabbisogno che promuovono condizioni di efficienza nell'esercizio delle medesime funzioni.

Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Città metropolitane e Regioni.

I Comuni, le Città metropolitane e le Regioni hanno un proprio patrimonio, attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato. Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento, con la contestuale definizione di piani di ammortamento e a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio. È esclusa ogni garanzia dello Stato sui prestiti dagli stessi contratti".

Ebbene, da una prima analisi dell'art.33 può evincersi che "il testo vigente dell'articolo 119 Cost. stabilisce che l'autonomia finanziaria degli enti territoriali è esercitata in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Tale disposizione, letta in combinato con l'articolo 117, terzo comma, che ricomprende tra le materie di legislazione concorrente il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, comporta anzitutto la potestà per ogni regione di stabilire e applicare tributi – oltre che nel rispetto della Costituzione, dei vincoli derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea e dagli obblighi internazionali (art. 117, primo comma) – secondo i principi fonamen-

¹ Cfr. <http://www.riformeistituzionali.gov.it/riforma-costituzionale/premessa/>

tali di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario fissati dalla legislazione statale. Anche a comuni, regioni e città metropolitane è riconosciuta autonomia di entrata e il potere di stabilire ed applicare tributi ed entrate propri. Tuttavia, sebbene l'articolo 119 ponga formalmente sullo stesso piano regioni ed enti locali, la riserva di legge di cui all'articolo 23 della Costituzione - che sancisce che nessuna prestazione patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge - preclude a questi enti l'esercizio di una potestà impositiva diretta analoga a quella delle regioni. Il necessario presupposto per l'attuazione del disegno costituzionale è stato peraltro rintracciato dalla giurisprudenza costituzionale nell'intervento del legislatore statale, il quale, al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica, deve fissare i principi cui i legislatori regionali devono attenersi e determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, definendo gli spazi e i limiti entro i quali può esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed enti locali. La Corte ha quindi concluso che "non è ammissibile, in materia tributaria, una piena esplicazione di potestà regionali autonome in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento dettata dal Parlamento nazionale" (sentenza n. 37 del 2004). Inoltre - con il nuovo testo e a differenza di quello vigente - anche la disponibilità per Regioni, comuni e città metropolitane di partecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio è sottoposta al duplice vincolo dell'armonia con la Costituzione e della legge statale ai fini del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario".²

In definitiva, è stato, rilevato che permane l'adeguamento sulla scomparsa delle province, la competenza esclusiva statale in materia di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, l'obbligo di equilibrio di bilancio a carico degli enti locali, la possibilità di tributi locali e compartecipazione su quelli erariali, la

previsione di un fondo perequativo, senza vincolo di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante, la possibilità di risorse aggiuntive statali per lo sviluppo, la coesione e solidarietà tra i vari territori e la possibilità dell'indebitamento solo per opere di investimento con esclusione della garanzia statale.

2. Riscossione dei tributi degli enti locali: art. 18, D.L. n.113/2016

Ciò posto, occorre rilevare che parallelamente ai lavori della riforma costituzionale, il **D.L. n.113/2016** ha riportato alla luce l'annosa questione circa la riscossione dei tributi locali in capo ad Equitalia.

Con l'articolo 18 del sopraccitato decreto, infatti, sono stati conferiti ulteriori sei mesi di proroga per l'uscita di Equitalia dalla riscossione dei tributi locali, fissando il nuovo termine al 31 dicembre di quest'anno.

In buona sostanza, è stato prorogato al 31 dicembre 2016 il termine di operatività delle vigenti disposizioni in materia di riscossione delle entrate locali, superando la precedente scadenza a decorrere dalla quale la società Equitalia e le società per azioni dalla stessa partecipata avrebbero dovuto cessare di effettuare le attività di accertamento, liquidazione e riscossione, spontanea e coattiva, delle entrate dei comuni e delle società da questi ultimi partecipate.

In particolare, **la disposizione in esame interviene nelle more del riordino della disciplina della riscossione delle entrate, al fine di consentire la prosecuzione del servizio senza soluzione di continuità da parte degli enti locali.**

Si modifica l'articolo 10, comma 2-ter del decreto-legge n. 35 del 2013, così **posticipando dal 30 giugno 2016 al 31 dicembre 2016:**

- ✓ **il termine** entro cui le società agenti della riscossione **cessano di effettuare le attività di accertamento, liquidazione e riscossione, spontanea e coattiva, delle**

² <http://documenti.camera.it/leg17/dossier/pdf/ac0500p.pdf>

entrate, tributarie o patrimoniali, dei comuni e delle società da essi partecipate;

- ✓ **il termine a decorrere** dal quale le suddette società possono **svolgere l'attività di riscossione, spontanea o coattiva, delle entrate degli enti pubblici territoriali**, nonché le altre attività strumentali, soltanto a seguito di affidamento mediante procedure ad evidenza pubblica.

Ebbene, con questa si configura l'ottava proroga concessa nelle more del riordino della disciplina della riscossione.

Andando a ricostruire la storia vediamo, infatti, che:

- il primo intervento normativo è del 2011, con il D.L. n. 70/2011 (art. 7, comma 2, lettere *gg-ter* e *gg-quater*) in cui è stabilito *"che a decorrere dal 1° gennaio 2012, in deroga alle vigenti disposizioni, la società Equitalia Spa, nonché le società per azioni dalla stessa partecipate, e la società Riscossione Sicilia Spa cessano di effettuare le attività di accertamento, liquidazione e riscossione, spontanea e coattiva, delle entrate, tributarie o patrimoniali, dei comuni e delle società da essi partecipate"*.
- Di seguito, l'art. 10, comma 13-*octies*, D.L. n. 201/2011 ha, poi, spostato il termine *"a decorrere dal 31 dicembre 2012"*.
- Successivamente, l'art. 9, comma 4, D.L. n. 174/2012 ha disposto che *"in attesa del riordino della disciplina delle attività di gestione e riscossione delle entrate degli enti territoriali e per favorirne la realizzazione"* il termine, innanzi visto, è stabilito al 30 giugno 2013. Non più le sole entrate dei comuni, ma di tutti gli enti territoriali.
- Nel 2013, invece, con il D.L. n. 35, art. 10, comma 2-*ter*, è stato stabilito che *"i comuni possono continuare ad avvalersi per la riscossione dei tributi dei soggetti [...] anche oltre la scadenza del 30 giugno e non oltre il 31 dicembre 2013"*.

- È arrivato poi l'art. 53, comma 1, D.L. n. 69/2013, secondo cui - al fine di favorire il compiuto, ordinato ed efficace riordino della disciplina delle attività di gestione e riscossione delle entrate dei Comuni, anche mediante istituzione di un Consorzio, che si avvale delle società del Gruppo Equitalia per le attività di supporto all'esercizio delle funzioni relative alla riscossione - il *"termine [...] è stabilito inderogabilmente al 31 dicembre 2013"*. La proroga è più motivata ed è agguato il termine *"inderogabilmente"*.

- Conseguentemente si sono susseguite la legge di Stabilità 2014 (art. 1, comma 610, legge n. 147/2013) tesa a sostituire il 31 dicembre 2013, con il 31 dicembre 2014; e la legge di Stabilità 2015 (art. 1, comma 642, legge n. 190/2014) che ha sostituito il 31 dicembre 2014, con il 30 giugno 2015.

- In conclusione, l'art. 7, comma 7, D.L. n. 78/2015 ha sostituito il 30 giugno 2015, con il 31 dicembre 2015 e l'art. 10, comma 1, D.L. n. 210/2015 ha fissato come termine ultimo il 30 giugno 2016.

- Ciò posto, venendo alla situazione attuale, si rileva che il decreto Enti Locali (D.L. n. 113/2016), come suddetto, ha da ultimo, ancora una volta, prorogato il termine al 31.12.2016.

Peraltro, occorre anche rilevare, che tra tutte queste (confuse) proroghe, il Governo ha ommesso di attuare la delega per il riordino della disciplina delle riscossioni delle entrate degli enti locali (art. 10, comma 1, lettera c, legge n. 23/2014). Specificamente, la legge disponeva la revisione della procedura dell'ingiunzione fiscale e delle ordinarie procedure di riscossione coattiva dei tributi, per adattarle alla riscossione locale. Si intendeva procedere, inoltre, alla revisione dei requisiti per l'iscrizione all'albo dei concessionari, all'emanazione di linee guida per la redazione di capitolati, nonché a introdurre strumenti di controllo e a garantire la pubblicità. Tuttavia, il termine per la sua attuazione era il 27 giugno 2015, scaduto il quale (senza che la

delega fosse attuata), la norma non è stata resa esecutiva.

LA RISCOSSIONE DELLE ENTRATE DEI COMUNI NEL QUADRO DEL D.L. N. 70/2011

“Il richiamato articolo 7, comma 2, lettere da gg-ter) a gg-septies) del decretolegge n. 70/2011 stabilisce che a partire da una specifica data – come si è visto, da ultimo il 30 giugno 2016 - Equitalia Spa e le società da essa partecipate cessino di effettuare le attività di accertamento, liquidazione e riscossione - spontanea e coattiva – delle entrate, tributarie o patrimoniali, dei comuni e delle società da essi partecipate.

Dal momento di tale cessazione spetterà dunque ai comuni effettuare la riscossione spontanea e coattiva delle entrate tributarie e patrimoniali e, ove optino per l'affidamento del servizio a soggetti esterni (con modalità diverse dunque dall'esercizio diretto o dall'affidamento in house), essi dovranno procedere nel rispetto delle norme in materia di evidenza pubblica secondo:

- *la procedura d'ingiunzione fiscale prevista dal regio decreto n. 639 del 1910, che costituisce titolo esecutivo;*
- *le disposizioni del titolo II (Riscossione coattiva) del D.P.R. n. 602 del 1973 per quanto compatibili e, comunque, nel rispetto dei limiti di importo e delle condizioni stabilite per gli agenti della riscossione in caso di iscrizione ipotecaria e di espropriazione forzata immobiliare.*

Il sindaco o il legale rappresentante della società incaricata della riscossione dovranno nominare uno o più funzionari responsabili della riscossione che esercitino: le funzioni demandate agli ufficiali della riscossione, ovvero quelle attribuite al segretario comunale dall'articolo 11 del R.D. n. 639/1910 (assistenza all'incanto, stesura del relativo), in ottemperanza ai requisiti di legge (abilitazione e autorizzazione) richiesti per ricoprire il ruolo di degli ufficiali della riscossione.

Ove la gestione della riscossione delle entrate comunali sia affidata a soggetti privati questi ultimi debbano aprire uno o più conti correnti dedicati a tale attività. Essi avranno inoltre l'obbligo di riversamento alla tesoreria delle somme riscosse - al netto dell'aggio e delle spese anticipate dall'agente della riscossione – entro la prima decade del mese”.³

3. Il vigente sistema di riscossione delle entrate locali

A questo punto, risulta fondamentale cercare di individuare le attuali modalità di riscossione a cui possono far riferimento gli enti locali.

La riscossione dei tributi e delle altre entrate di spettanza degli enti locali viene effettuata:

- ✓ con lo strumento del ruolo (D.P.R. n.602/1973), se affidata esclusivamente ad un soggetto qualificato, rappresentato dal concessionario del servizio di riscos-

sione tributi (c.d. esattore);

- ✓ ovvero con la procedura dell'ingiunzione fiscale (R.D. 639/1910), se svolta in proprio dall'ente locale o affidata alle s.p.a. o s.r.l. a prevalente capitale pubblico locale, alle società miste, ai soggetti iscritti nell'albo per l'accertamento e riscossione delle entrate degli enti locali (art.36, D.L. n.248/2007, conv. con modificazioni della L. n.31/2008).

Ciò posto, ne consegue che, ad eccezione del ruolo per la riscossione mediante Cartella di pagamento - che costituisce esclusiva degli Agenti della Riscossione del gruppo Equitalia - tutti gli

³ <http://finanze.regione.emilia-romagna.it/documenti-di-finanza/camera-senato-1>

altri soggetti abilitati svolgono la riscossione coattiva mediante l'ingiunzione di pagamento.

a. Più specificamente, **l'ingiunzione fiscale** è un ordine di pagamento emesso direttamente dagli organi dell'Ente Locale, oppure da soggetti terzi, a ciò delegati dall'Ente medesimo. Prima dell'ingiunzione di pagamento deve, però, essere inviato al debitore un avviso di accertamento, se si tratta di somme di natura tributaria (es. tarsi), mentre ovviamente deve essere redatto un verbale nel caso si tratti di sanzione amministrativa (es. multa). **Solo quando l'avviso di accertamento o il verbale sono diventati definitivi, si può procedere con l'ingiunzione.** In linea generale, il RD 639/1910 dispone che il debitore debba versare quanto richiesto, o opporsi all'ingiunzione presso l'autorità giudiziaria, nel termine di 30 giorni. Nel caso, tuttavia, si tratti di debiti di natura tributaria, il termine è di 60 giorni e l'opposizione si presenta presso la Commissione Tributaria Provinciale, come si deduce dall'art. 21 D.Lgs. 546/92.

Se il debitore non versa quanto richiesto entro il termine indicato nell'ingiunzione, né propone opposizione contro di essa, l'Ente può procedere con l'esecuzione forzata e pignorare i beni del debitore.

b. La riscossione in base a **ruolo** nasce per la riscossione delle imposte dirette, per poi solo successivamente essere estesa a tutte le imposte con il D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43. Inoltre, con l'art. 17 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, la riscossione in base a ruolo è divenuta la forma di riscossione coattiva, a carattere generale, per tutte le entrate – tributarie e non – dello Stato e degli altri enti pubblici. Per gli enti territoriali (Regioni, Province, Comuni ed altri enti locali), invece, la riscossione in base a ruolo è stata tradizionalmente contemplata come una facoltà: dal 2012, tuttavia, per gli enti locali è stato ritenuto obbligatorio il ricorso all'ingiunzione fiscale di cui al r.d. 14 aprile 1910, n. 639.

- ✓ **Sul piano strutturale, il ruolo è un elenco, in cui sono indicati i debitori, l'entità ed il titolo del debito.** Invero, ai sensi dell'art.10, d.p.r. n. 602/73, come modificato dal d.lgs. n. 46/99, il ruolo è "l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ufficio ai fini della riscossione a mezzo del concessionario" (Equitalia s.p.a.). Si tratta di un provvedimento amministrativo collettivo che si applica sia per la riscossione volontaria che coattiva; inoltre, oltre a contenere l'elenco delle somme da riscuotere da parte dell'amministrazione, deve sempre essere motivato.
- ✓ **Sul piano funzionale, costituisce un titolo esecutivo.** In campo fiscale, infatti, la pubblica amministrazione può direttamente procurarsi il titolo esecutivo senza controllo dell'autorità giudiziaria. Invero, **l'esecutorietà consiste nel potere dell'Amministrazione di portare ad esecuzione, anche coattivamente e contro la volontà del soggetto passivo, se necessario, i propri provvedimenti senza dover ricorrere al giudice.** Per mezzo dell'esecutorietà, l'Amministrazione *"non ha bisogno di rivolgersi al giudice per munire il proprio provvedimento di formula esecutiva"*.

Orbene, una volta formati, i ruoli dovranno essere consegnati all'Agente della riscossione che, a sua volta, provvederà a notificare la cartella di pagamento contenente l'intimazione a pagare entro 60 giorni dalla notifica⁴, con l'avvertimento che, in mancanza del pagamento, si procederà all'esecuzione forzata salvo che non sia stata richiesta la rateizzazione del pagamento. In definitiva, qualora il contribuente non dovesse versare entro 60 giorni dalla notifica, ciò che gli è stato intimato con la cartella di pagamento, l'Agente della riscossione avvierà l'esecuzione forzata (ovviamente al contribuente debitore, sarà concesso di contrastare tale

4 Il contribuente, entro 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, potrà (ex art. 19 D.Lgs 546/92) proporre ricorso avverso l'iscrizione a ruolo.

azione espropriativa attraverso gli strumenti dell'opposizione all'esecuzione o dell'opposizione agli atti esecutivi).

4. Prospettiva di riforma strutturale della riscossione

In conclusione, e per quanto qui d'interesse, occorre a questo punto capire in che modo la riforma costituzionale in oggetto possa (o debba) incidere sul sistema della riscossione dei tributi degli enti locali, tanto sia alla luce della omessa attuazione della delega per il riordino della disciplina delle riscossioni delle entrate degli enti locali (art. 10, comma 1, lettera c, legge n. 23/2014), che per via della più volte annunciata estromissione di Equitalia.

La normativa vigente sconta, infatti, una grande confusione che andrebbe eliminata permettendo di conseguenza sia ai cittadini, che all'AF di verificare più compiutamente le dinamiche positive e negative della riscossione.

Al di fuori, quindi, dei versamenti spontanei, è indubbio che la riscossione dei tributi debba es-

sere completamente rivista.

Nella riscossione dei tributi locali la fanno da protagonisti tempi lunghi, bassi incassi, sistemi coattivi diversi e non sempre trasparenti e costi di gestione spesso superiori alle entrate effettive. A tutto questo, si aggiunge il caos normativo che fa il resto.

Ciò posto, e stante le valutazioni fin qui svolte, può certamente concludersi che al fine di consentire una forma di riscossione più fluente e decisa, sarebbe opportuno che si riconoscesse agli enti locali la possibilità di procedere alla riscossione esclusivamente attraverso lo strumento del ruolo (di per sé già dotato del carattere della esecutorietà), senza dover alternativamente impelagarsi in procedure ben più complesse e lunghe, come quelle previste nei casi di procedimenti di ingiunzione fiscale.

Per questa ragione, a parere dello Scrivente, sarebbe più opportuno ricondurre l'intera fase della riscossione all'interno del perimetro dello strumento del ruolo, al fine di rimodulare con maggiore efficienza e più celerità le dinamiche connesse al recupero dei crediti vantati dagli enti locali.



Brevi note in tema di Leverage Buy Out

di Paolo Comuzzi
Dottore Commercialista

La circolare dell’Agenzia delle Entrate¹ in tema di LBO presenta molte considerazioni che meritano qualche commento ma diciamo che gli spunti immediati di riflessione (alcuni già identificati in dottrina) si ritiene consistano nei seguenti: 1) la deduzione degli interessi passivi (che la circolare indica essere, in linea di principio, inerenti) che sono posti in capo alla società veicolo in primis e quindi al gruppo in caso di consolidato fiscale e / o alla target in caso di fusione² ; 2) il tema del beneficiario effettivo (che riguarda la applicazione di una eventuale tassazione ai proventi che sorgono dalla exit e prima ai proventi – interessi e dividendi – che potrebbero essere erogati alla società estera che detiene la partecipazione³).

In estrema sintesi si ritiene che con questo documento la Amministrazione formuli la convinzione che gli spazi di contestazione in tema di LBO tra terzi siano di molto ridotti e quindi ritiene di spostare la sua attenzione sul beneficiario effettivo (in sostanza mette incertezza sulle ritenute alla fonte).

1. In merito al tema degli interessi passivi

La affermazione della circolare in merito alla inerenza degli interessi in linea di principio è da giudicare con qualche perplessità in quanto il tema avrebbe meritato ben altra considerazione rispetto a questa breve commento che pare una concessione benevola e che sembra lasciar intendere che un sindacato di inerenza su questo onere sia comunque possibile e lecito.

Al contrario possiamo dire e lo facciamo con “*frigido pacatoque animo*” che la applicazione del principio di inerenza agli interessi passivi che la Circolare indica come un principio che

1 Circolare 6/2016 del 31.3.2016.

2 La Circolare dedica a questo tema un capitolo che ha inizio a pagina 16 e che comincia con la considerazione secondo cui gli interessi sono in linea di principio inerenti ed in questa affermazione si nasconde l’idea che si possa sindacare questo costo.

3 In buona sostanza lo schema di azione dei fondi prevede che venga inserita almeno una *Holding* intermedia (locata in paesi con Olanda e / o Lussemburgo) che consente una *exit* senza che sia applicata una ritenuta alla fonte sui proventi che vengono pagati ai soci ultimi.

sembra scontato non ha proprio nulla⁴ di tutto questo e non è certamente scontato.

La “freddezza” del nostro commento deriva dal fatto che non solo la dottrina⁵ fornisce una interpretazione del tutto diversa ma anche le ultime sentenze della Cassazione, che hanno avuto occasione di discutere in merito alla tematica degli interessi passivi, sono abbastanza nette e possiamo citare ad esempio Cassazione Sezione V del giorno 27.3.2015 – n.6204 la quale afferma in modo chiaro che “ ... osserva, invero, la ricorrente che la disposizione ... esonera gli interessi passivi dal regime cui sono sottoposte "le spese e gli altri componenti negativi" del reddito, deducibili solo "se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito". Gli interessi passivi sarebbero, per converso, soggetti ad una diversa disciplina giuridica, che ne consentirebbe l'indiscussa deducibilità, con il solo rispetto dei limiti di cui all'art. 63 del d.P.R. 917/1986. La censura è fondata. Va osservato, infatti, che gli interessi passivi sono oneri generati dalla funzione finanziaria, che afferiscono all'impresa nel suo essere e progredire e che, pertanto, non possono essere specificamente riferiti ad una particolare gestione aziendale, o ritenuti accessori ad un costo determinato. Ne consegue che, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, gli interessi passivi, a mente dell'art. 75 co. 5 del d.P.R. n. 917/1986 - nel testo temporalmente applicabile alla fattispecie concreta - sono sempre deducibili, anche se nei limiti della disciplina dettata dall'art. 63 del decreto cit., che indica misura e modalità del calcolo degli interessi passivi deducibili in via generale, senza che sia, perciò, necessario operare

alcun giudizio di inerenza (cfr. Cass. 14702/2001; 22034/2006; 1465/2009; 12246/2010). Nel caso di specie, pertanto, ha errato la CTR nel confermare il giudizio di non deducibilità di tali costi, formulato dai giudici di prime cure, sul rilievo della loro non inerenza alla produzione del reddito di impresa. Il motivo di ricorso va, di conseguenza, accolto ...”.

La decisione in oggetto non ha certamente carattere isolato perché sulla stessa strada si era posta in precedenza la sentenza 3398/2015 la quale aveva chiarito come “ ... l'art. 74, comma 2, del DPR n.597/1973 stabiliva che "i costi e gli oneri sono deducibili se ed in quanto si riferiscono ad attività da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa", e che in aderenza a tale norma questa Corte aveva affermato che "ai sensi dell'art. 58 del d.p.r. n.597/73i, gli interessi passivi sono deducibili se sostenuti nell'esercizio di impresa e se si riferiscono ad attività o operazione da cui derivano ricavi che concorrono a formare il reddito d'impresa, non essendo sufficiente che tali interessi si riferiscano ad acquisizione di capitali da parte dell'impresa e siano stati da questa corrisposti, occorrendo dimostrare le ragioni giustificative delle relative operazioni di finanziamento e il concreto impiego delle somme conseguite in attività produttive di quel reddito" (Cass. nn. 1650/98 e 6548/86). Quest'orientamento era in linea con la previsione generale dell'inerenza, contenuta nell'art. 74, comma 2, che non faceva alcuna distinzione tra interessi passivi ed altri costi ed oneri - trattati, guanto, all'inerenza, allo stesso modo (cfr. Cass.14702/2001). L'art. 75, coma 5 del Tuir, applicabile per i periodi di imposta successivi al 1 gennaio 1988, invece, pone una disciplina diversa poiché prevede che "le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito". Da tale norma, sicuramente di portata generale per la determinazione del reddito d'impresa, emer-

4 La dottrina che si occupata dell'argomento ha avuto di indicare (in modo molto esplicito) che non si applica tale principio agli interessi passivi.

5 In questa sede possiamo fare riferimento a Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2016 il quale afferma in modo netto ed inequivoco (pagina 136) che gli interessi passivi non sono soggetti al principio di inerenza. La stessa considerazione viene portata anche da Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2016 il quale a pagina 479 indica in modo esplicito che il principio di inerenza non si applica agli interessi passivi.

ge chiara la volontà legislativa di riconoscere un trattamento differenziato per gli interessi passivi rispetto ai vari componenti negativi del reddito d'impresa, nel senso che il diritto alla deducibilità degli interessi è riconosciuto sempre, senza alcun giudizio sulla inerenza, anche se nei limiti della disciplina contenuta nell'art. 63 del Tuir (che costituisce la norma che indica la misura e le modalità di calcolo degli interessi passivi deducibili in via generale nella previsione del primo comma, ed in via particolare nella fattispecie disciplinata nel terzo comma). È stato, quindi, affermato che la disciplina del TUIR è diversa rispetto a quella prevista dal d.p.r. n. 597/73, poiché il diritto alla deducibilità degli interessi passivi, ai sensi dell'art. 75, comma 5, è svincolato da un giudizio di inerenza (giudizio che continua ad essere necessario per le spese e per gli altri componenti negativi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale) (Cass.9380/2009; Cass.10501/2014) ...”.

Questa impostazione trova riscontro in ulteriori precedenti della stessa Corte di Cassazione e ci riferiamo:

1) alla sentenza 1551/2015 la quale ha concluso in modo netto sul tema affermando che “ ... secondo il consolidato orientamento di questa Corte, "ai fini della determinazione del reddito d'impresa, resta precluso tanto all'imprenditore quanto all'Amministrazione finanziaria dimostrare che gli interessi passivi afferiscono a finanziamenti contratti per la produzione di specifici ricavi, dovendo invece essere correlati all'intera attività dell'impresa esercitata. Gli interessi passivi, infatti, sono oneri generati dalla funzione finanziaria che afferiscono all'impresa nel suo essere e progredire, e dunque non possono essere specificamente riferiti ad una particolare gestione aziendale o ritenuti accessori ad un particolare costo" (Cass. n. 1465 del 2009, n. 12246 del 2010, n.14702 del 2001) ...” e;

2) alla precedente sentenza 10501/2014 che aveva già sancito come “ ... costituisce infatti orientamento consolidato nella giurisprudenza di questa Corte quello secondo cui "al fini della

determinazione del reddito d'impresa, gli interessi passivi, a mente dell'art. 75 comma quinto del D.P.R. n. 917 del 1986, e a differenza della precedente normativa contenuta nel D.P.R. n. 597 del 1973, art. 74, sono sempre deducibili, anche se nei limiti della disciplina detta dal detto D.P.R. n. 917 del 1986, art. 63, che indica misura e modalità del calcolo degli interessi passivi deducibili in via generale, senza che sia necessario operare alcun giudizio di inerenza" (ex multis, Cass. n. 14702 del 2001, n.22034 del 2006 e n. 9380 del 2009; Cass.12246/2010). Si è in proposito chiarito come nella determinazione del reddito d'impresa "resta precluso tanto all'imprenditore quanto all'Amministrazione finanziaria dimostrare che gli interessi passivi afferiscono a finanziamenti contratti per la produzione di specifici ricavi, dovendo invece essere correlati all'intera attività dell'impresa esercitata. Gli interessi passivi sono oneri generati dalla funzione finanziaria che afferiscono all'impresa nel suo essere e progredire, e dunque non possono essere specificamente riferiti ad una particolare gestione aziendale o ritenuti accessori ad un particolare costo" (Cass. n. 1465 del 2009). I giudici di merito non hanno fatto corretta applicazione di detti principi, avendo ritenuto indeducibili gli interessi passivi, sui finanziamenti richiesti dalla Colavene, per mancata inerenza all'attività sociale, stante la loro antieconomicità ...”.

In tutte le sentenze che abbiamo esaminato si viene ad affermare che la deduzione degli interessi passivi sarebbe svincolata da un giudizio di inerenza ovvero da un giudizio di sostanziale utilità del costo al fine di giungere alla generazione di ricavi soggetti a tassazione⁶.

Va detto che anche nella ultima delle sentenze di legittimità che ci è nota (ci riferiamo in modo specifico a Cassazione 4339/2016) viene esplicitato, sempre con grande chiarezza, che gli interessi passivi sono in ogni caso oneri deducibili

⁶ Attenzione invece che nelle operazioni circolari la contestazione non dovrebbe coinvolgere il principio di inerenza.

nella determinazione del reddito senza che sia necessario operare alcun giudizio di inerenza - in sostanza si cassa la sentenza della CTR sostenendo che ha male interpretato il principio di diritto in materia e quindi che ha male interpretato la norma.

In questo senso è lecito affermare che la Circolare Ministeriale non apporta alcuna novità anzi innesca un dubbio - quello della possibile applicazione del principio di inerenza agli interessi passivi - dubbio che pareva fugato da un indirizzo della giurisprudenza di legittimità che, viste le numerose sentenze riportate, possiamo dire abbastanza univoco⁷ e concorde con la posizione della migliore dottrina che ha potuto occuparsi della materia⁸.

In buona sostanza con riferimento alle operazioni di LBO la Circolare altro non fa che legittimare, questo in un modo che direi esplicito, una operazione di LBO tra soggetti terzi, operazione che era certamente legittima anche prima di questo documento e non contestabile alla luce di quello che è ad oggi:

1) il cammino della giurisprudenza di merito sulla operazione quando l'acquirente è terzo (per tutti possiamo rifarci a CTP Milano 9999-24-2015 ed alla citata sentenza della

7 E' ovvio che gli interessi passivi nelle operazioni di LBO puramente circolari - quelle dove il socio sostanziale della *target* non cambia - sono una questione completamente diversa come indicano anche alcune sentenze recenti (infatti la giurisprudenza si limita a giudicare lecita la operazione di LBO tra terzi e su questo si veda da ultimo anche CTR Lombardia 3895/2016). Diciamo che in nessun caso, vista la giurisprudenza di Cassazione, dovrebbero contestarsi gli interessi passivi su un finanziamento ad una Newco che con il capitale preso a prestito compra da soggetti terzi una *target*. Al contrario una considerazione critica deve farsi sulla operazioni circolari ma questa considerazione critica non nasce da un giudizio circa la inerenza degli interessi passivi ma da un giudizio sulla operazione "interna" che in quanto tale molto assomiglia ad una mera rivalutazione con successiva distribuzione della riserva che insorge. In questo caso è la operazione in se stessa che non pare potersi accettare e quindi non possono reggere le sue conseguenze (ovvero la deduzione degli interessi passivi). Va anche detto che operazioni di LBO puramente interne molto si collegano alle operazioni di *Leveraged Cash Out*.

8 Siamo in presenza di una serie di sentenze che potrebbero anche far riflettere circa la utilità di proseguire con il contenzioso.

CTR che conferma una precedente CTP) e anche;

2) il cammino della giurisprudenza di legittimità in merito al tema specifico degli interessi passivi che sono il costo principale che viene portato a conto economico in seguito alla operazione, cammino che appare favorevole alle tesi espresse in dottrina;

3) le considerazioni di diritto civile che hanno portato alla esplicita indicazione di questa operazione come operazione lecita e diciamo anche tipica⁹ ormai pacificamente considerata come una operazione scevra da problematiche di illiceità per assistenza finanziaria.

2. In merito al tema del beneficiario effettivo

In primo luogo diciamo che è una cosa ovvia affermare che la definizione del beneficiario effettivo¹⁰ è un tema centrale nell'ambito delle convenzioni contro le doppie imposizioni - che

9 In sostanza i dubbi espressi in qualche documento anche da noti professionisti (*in primis* Grande Stevens) sono venuti meno con l'inserimento di specifiche norme nell'ambito del Codice Civile e con la predisposizione di apposite cautele. Possiamo dire che la operazione è ormai tipizzata nella procedura e nelle conseguenze.

10 Per i fondi di *private equity* la questione è importante in quanto il fondo come tale potrebbe non essere incluso tra i soggetti cui si applicano le convenzioni contro le doppie imposizioni e / o i suoi investitori potrebbero risiedere in paesi che non hanno un trattato con il paese in cui si trova la società Target (Italia). Ecco allora che il fondo si organizza in modo efficace ed efficiente per non perdere cassa in seguito all'applicazione delle ritenute alla fonte sui proventi (interessi e / o dividendi); in questa struttura (organizzazione) inserisce una *Holding* che si "interpone" tra la *target* ed il fondo stesso proprio allo scopo di usare delle convenzioni. Certamente una *Holding* leggera e che nulla decide lascia pensare più ad una organizzazione stabile (e informale) del fondo in altro paese che ad una società nel vero senso della parola. Se questo è vero allora la *Holding* non avrebbe diritto all'utilizzo di un eventuale trattato in quanto nella sostanza non sarebbe un soggetto residente fiscale ma questo non è del tutto vero in quanto detta *Holding* si presenta sempre con i documenti in ordine e chiede la applicazione della convenzione in questo assistita dalla documentazione fornita dalla autorità fiscale estera. Sostenere la tesi della non residenza avrebbe implicazioni anche sui proventi di *exit* intesi come capital gain nascenti dalla cessione delle azioni.

in sostanza non risultano mai applicabili quando la “controparte” estera non risulta avere questa precisa qualifica¹¹.

Questa nozione è stata oggetto di recenti interventi attuati sia per quanto concerne la prassi ufficiale (questo proprio nella Circolare Ministeriale 6/2016 in tema di operazioni di *Leveraged Buy Out*) sia la dottrina (Circolare Assonime 6/2016 e articolo di Morri – Guarino, *Holding ...*, Bollettino tributario 12/2016) ed è interessante vedere gli sviluppi della materia.

Alle considerazioni esposte in precedenza si aggiunge anche una recente sentenza della giurisprudenza di legittimità sul tema (Cassazione 10792/2016), una sentenza che ha cassato (con rinvio) una decisione assunta in sede di Commissione Tributaria Regionale.

Premesso che questa nozione non trova alcuna definizione legislativa nella normativa interna salvo che non si voglia fare perno sull'articolo 37 del d.P.R.600/1973 in tema di interposizione di persona; questo perché è evidente che un soggetto che si qualifica come soggetto interposto non è il beneficiario effettivo del reddito ma è solo un titolare apparente che emerge nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria per proteggere (diciamo schermare) quello che è il titolare effettivo del reddito¹² consentendo una riduzione della imposta dallo stesso dovuta¹³ sul reddito che viene a percepire.

Andando ad esaminare il documento di prassi si evince che la nozione di beneficiario effettivo potrebbe anche avere un collegamento (forte) con quella di radicamento effettivo del soggetto in un certo territorio - a pagina 37 della Circolare si lascia trasparire questa necessità - ma poi, riferendosi sempre alle società, il docu-

mento di prassi aggiunge le parole “*ovvero non fungano da mere conduit*” e con questo termine sembra invece introdursi una alternativa.

In sostanza il documento sembra dire che il radicamento effettivo è certamente una condizione richiesta ma che potrebbe anche aversi un radicamento in cui permane il problema che il radicato, per così dire, è da considerare come una pura società *conduit*¹⁴.

Andando nei dettagli paiono essere mere società *conduit* - e quindi società che non svolgono una reale e genuina attività economica e che pertanto sono a priori escluse dall'essere qualificabili come beneficiario effettivo - quelle società che hanno una struttura che viene identificata come una struttura leggera - concetto questo tutto da definire¹⁵ nei dettagli ma esemplificato nel documento - ovvero che non paiono avere una struttura organizzativa (amministratori e personale) capace di formulare un processo decisionale e che paiono non avere una sede adeguata (situazione di completo *outsourcing*).

Diciamo questo perché, nell'ambito della Circolare che qui si commenta, queste entità giuridiche sono definite come società che ratificano ed eseguono decisioni di altri¹⁶ - in sostanza

14 Al contrario la *conduit* dovrebbe per definizione essere non radicata (ma si pensi al caso di una società certamente considerata come Olandese e residente fiscale il cui Statuto stabilisce un obbligo di distribuire il 50% dei dividendi salvo diversa delibera – in questo caso il soggetto è radicato ma immediatamente deve erogare il 50% delle somme che percepisce).

15 Da definire nei dettagli anche se facile da capire (visti anche gli esempi) in quanto in presenza di una Holding che è completamente disinteressata rispetto all'investimento posto in essere appare di tutta evidenza che la stessa funge solo da collettore del dividendo allo scopo di usare del beneficio convenzionale. In buona sostanza la domanda che ci si deve porre è se questa Holding decida qualche cosa o se la stessa agisca senza alcun collegamento con l'investimento che dice di avere operato. Un punto problematico è che la Circolare parla anche di soggetto privo di sostanza economica con riferimento alla singola transazione e questo porta un ulteriore problema ben potendo una Holding vedersi “imputata” una partecipazione sulla quale non decide la strategia ma questo in mezzo ad altre in cui invece decide. Una affermazione del genere sembra lasciar intendere che si debba fare una verifica per ogni singola partecipazione.

16 L'assenza di una volontà propria impedirebbe loro di

11 Qualifica che ormai viene giudicata come immanente al di là del suo essere contenuta in modo esplicito nel testo della Convenzione.

12 L'interposto potrebbe essere un interposto fittizio e/o reale su questo la giurisprudenza non sembra porsi dei problemi rilevanti e diciamo che li condanna entrambi.

13 Imposta che può essere anche quella assolta mediante alla ritenuta alla fonte come avviene per i pagamenti a soggetti non residenti.

siamo in presenza di un soggetto che possiamo qualificare come interposto e che non esprima alcuna volontà.

Va anche detto che la Circolare formula espliciti dubbi su quelle entità che trovano la loro costituzione in paesi che non applicano alcuna ritenuta alla fonte sui redditi che trasferiscono ai soci (pagina 38 della circolare stessa) e che hanno strutture a specchio per cui tanto percepiscono e tanto mandano ai soci ultimi che operano alle loro spalle semplicemente servendosi dello schermo societario.

Questo elemento dello “specchio”, unito a quello precedente della incapacità di assumere una decisione, rende molto sospetta la *Holding* estera e la sua condizione di beneficiario effettivo dei proventi che la stessa viene a percepire.

Uscendo per un attimo dal documento di prassi diciamo che sul piano pratico la Cassazione, almeno con riferimento alla sentenza citata, identifica questo soggetto (il beneficiario effettivo) in colui che ha la disponibilità economica ed anche giuridica del provento formalmente percepito e si fa cura di indicare che se questa condizione manca allora abbiamo una traslazione impropria dei benefici convenzionali.

E' sempre la Cassazione a dire che non basta, per essere considerati come beneficiari effettivi, che vi sia la tassazione del provento in capo al percettore,¹⁷ ma serve che sussista anche la condizione (ulteriore) della effettiva disponibilità giuridica ed economica del provento stesso¹⁸ e aggiunge che della condizione di beneficiario effettivo non può farsi una riduzione a condizione puramente formale, ovvero tale da farla coincidere solo con quella del soggetto percettore dei dividendi¹⁹.

Andando a riunire le considerazioni del documento di prassi con quelle che sono le considerazioni della sentenza sembra potersi concludere che la *Holding* estera deve assumere un ruolo attivo nella gestione della partecipazione ed ovviamente non deve avere vincoli legali di retrocessione del provento percepito e che se unisce questi elementi allora è il beneficiario effettivo²⁰.

Osservando sempre il documento di prassi e la sentenza di Cassazione possiamo dire che certamente rischiano di restare intrappolate in questa problematica - ovvero di non essere considerate come il beneficiario effettivo - le società che sono qualificate come delle mere *Holding* di detenzione delle partecipazioni anche se non appare del tutto lecito equiparare la *Holding* (per quanto essa sia leggera) ad un interposto perché questa è una posizione che di fatto conduce alla equiparazione tra il concetto di *beneficial owner* e quello di *final recipient* che invece sono concetti diversi e devono rimanere tali.

In sostanza, andando su questa strada della distinzione dei due concetti, è lecito sostenere che una società *Holding* è da considerare come una *conduit* (ovvero come un interposto) solo quando la entità estera non abbia alcuna discrezionalità nell'uso dei fondi che ha percepito o quando la stessa agisca su istruzione di soggetti terzi²¹ e non abbia alcuna discrezionalità circa il modo di agire - in buona sostanza quando la stessa si riveli un mero strumento collettore di un reddito - mentre la amministrazione attiva dell'investimento sarebbe una condizione non richiesta.

In ogni caso anche in presenza di una situazione in cui la società *Holding* sia chiamata a fare una redistribuzione dei proventi che ha percepito (dividendi) non per questo la stessa deve considerarsi come una entità che non è qualifica-

qualificarsi come beneficiario effettivo del reddito.

17 In sostanza posso anche pagare le imposte ma questo non significa che assumo la qualifica di beneficiario effettivo.

18 Non vi sono però elementi di definizione.

19 Con questo la nozione sembra riferirsi non tanto al soggetto nel suo insieme ma al singolo reddito che viene percepito.

20 Sono condizioni di fatto il cui accertamento non si vede come possa ricadere sull'erogante.

21 Rimane il dubbio della *Holding* che non è interessata al suo investimento o che possiede una quota di minoranza e quindi vive silente nella sola attesa di una remunerazione.

bile come beneficiario effettivo dei dividendi²² - ovvero come soggetto che ha la disponibilità economica a giuridica della somma percepita²³.

La nostra conclusione è che, almeno in merito a questa tematica che appare certamente come un elemento essenziale nelle operazioni di LBO condotte dai fondi internazionali, possiamo sostenere che la Circolare si limita a instillare dubbi (come indicato anche da altri autori) e non fornisce alcuna linea guida che possa dirsi di un qualche rilievo sicché la stessa è più fovera di incertezza che elemento chiarificatore.

In aggiunta la Circolare in tema di LBO non discute in modo approfondito in merito alla posizione del soggetto erogante del quale sembra restare del tutto ferma la responsabilità circa una mancata (o semplicemente erronea) applicazione delle ritenute alla fonte²⁴ - responsabilità che si estende al percipiente ai sensi della normativa vigente (articolo 35 d.P.R.602/1973) e che potrebbe anche comportare qualche problema con riferimento al tema della sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.

3. Conclusioni

Con riferimento al tema degli interessi passivi la Circolare Ministeriale, a nostro modesto avviso, si limita a sancire che sono lecite le operazioni di LBO con mutazione della posizione di controllo (ovvero dei soci) e non formula alcuna considerazione ulteriore. In buona sostan-

za l'Agenzia deve ammettere che la mutazione dei soci (*rectius* l'interesse alla modifica della compagine sociale) prevale sull'interesse della società *target* a generare un reddito imponibile e che per aversi questa mutazione della compagine sociale è lecito operare a debito - in questo senso si era posta anche la giurisprudenza milanese. Si tratta di una considerazione che possiamo anche qualificare come ovvia e che si pone nel solco di quello che è il principio della libertà di iniziativa economica - banale dire che se venisse comprata a debito l'azienda invece delle azioni/quote nessuno avrebbe delle questioni da porre.²⁵

In merito al tema del beneficiario effettivo invece il documento si limita a instillare dubbi pericolosi e non svolge una approfondita analisi del concetto che è fondamentale.

Al contrario il documento rischia di portare ad includere anche le *Holding* di partecipazione nell'ambito di soggetti qualificabili come problematici con tutte le conseguenze del caso sullo sviluppo degli investimenti.²⁶

Ci pare corretto dire che su questa materia specifica devono farsi ancora dei forti passi in avanti per raggiungere un obiettivo di chiarezza che possa togliere dei margini di incertezza con riferimento al modo di operare degli addetti ai lavori e togliere queste incertezze è rilevante per consentire una migliore operatività.

22 Questa redistribuzione nasce da una decisione dei soci e quindi non è una decisione della *Holding* stessa che viene invece a subire la delibera (certo che se il dividendo viene pagato direttamente sul conto dei soci allora la situazione potrebbe essere diversa).

23 In questa sede poi lasciamo fuori da ogni ambito di analisi la considerazione in merito all'onere della prova circa la condizione del beneficiario effettivo (onere della prova che viene sempre rovesciato sull'erogante).

24 Una posizione questa che in presenza di documenti del soggetto formalmente corretti appare molto discutibile (considerato quanto pesano le sanzioni siamo di fronte ad un invito a non fare applicazione diretta del dettato convenzionale). La discussione circa la posizione del soggetto erogante è su un tema specifico che non si ritiene di estendere in questa sede.

25 Del resto, come abbiamo detto, nessuno dubita che la operazione di LBO sia una operazione lecita.

26 Forse si è persa la occasione per dare una definizione del concetto in modo compiuto.



Tax Control Framework: la guida OCSE

di Paolo Soro
Dottore Commercialista

L'OCSE ha recentemente pubblicato, tra le varie Linee Guida 2016, una relazione concernente il TCF (Tax Control Framework), cui fa riferimento la circolare 38/E del 16.09.2016, emanata dall'Agenzia delle Entrate, avente a oggetto: "Chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi inerenti il regime di adempimento collaborativo."

Nel corso del recente meeting dell'FTA (Forum on Tax Administration), svoltosi lo scorso mese di maggio, l'OCSE ha pubblicato il report: "Cooperative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks".

Le imprese devono valutare l'accuratezza e la completezza delle loro dichiarazioni dei redditi e le altre comunicazioni fatte alle Autorità Fiscali. Appare, quindi, necessario un quadro di controllo fiscale (TCF), per garantire un solido processo di conformità. La pubblicazione OCSE fornisce una guida per aiutare le aziende a progettare e gestire in maniera appropriata detti TCF.

Come riporta lo stesso portale dell'OCSE, il documento in questione offre un'analisi di carattere sostanziale, onde comprendere meglio il rapporto tra ciò che è materiale per fini di sistemi di controllo (come a esempio la revisione esterna dei conti di una multinazionale), e ciò

che è materiale in termini di imposte. Vengono fornite, inoltre, indicazioni alle giurisdizioni tributarie su come testare la solidità di un TCF nei differenti casi.

Al report dell'OCSE fa preciso riferimento l'Agenzia delle Entrate nella sua circolare 38/E del 16.09.2016 per fornire una serie di chiarimenti su quesiti e dubbi interpretativi afferenti il regime di adempimento collaborativo, di cui all'Art. 3 e ss. del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, (c.d. *Decreto Certezza del Diritto*). Il programma prevede forme costanti e preventive di dialogo con i contribuenti di grandi dimensioni, in modo da pervenire a valutazioni comuni sulle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali.

A tal proposito, ricordiamo che, in fase di prima attuazione, al regime di *cooperative compliance* possono partecipare i contribuenti che hanno ricavi o volumi di affari superiori ai 10 miliardi di euro. La soglia per partecipare al programma scende a un miliardo di euro per quelle realtà che hanno scelto di partecipare al “*Progetto Pilota*” sin dall’avvio. Nessuna soglia, invece, per le imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell’Agenzia delle Entrate, fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti.

L’impresa che aderisce al nuovo regime di adempimento collaborativo deve disporre di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale, impostato su una chiara *tax strategy*. Quest’ultima può essere definita proprio in base alle linee guida Ocse 2016, contenute nel documento di cui si tratta (*Building Better Tax Control Framework*). La strategia deve riflettere innanzitutto la propensione al rischio fiscale dell’impresa e includere i percorsi operativi necessari per posizionare la società sui livelli di rischio prescelti. Inoltre, la circolare ricorda che la domanda di accesso al regime deve essere accompagnata dalla documentazione relativa alla strategia fiscale che va tempestivamente aggiornata in caso di cambiamenti degli elementi essenziali.

In linea con gli orientamenti OCSE, è preferibile che la strategia fiscale sia attuata da persone che abbiano le giuste capacità ed esperienze. In quest’ottica la Circolare raccomanda un pieno coinvolgimento della funzione fiscale nelle decisioni di *business*, favorendo un’interazione critica per l’assunzione di decisioni consapevoli in relazione a ogni aspetto della vita aziendale suscettibile di interessare la variabile fiscale.

Sul sito delle Entrate vengono pubblicati gli elenchi dei contribuenti che partecipano al programma di “*Cooperative Compliance*”. Per coloro che aderiscono non è prevista la possibilità di scegliere se essere o meno inclusi in questo elenco, in ossequio all’esplicita previsione di legge in merito. L’Agenzia dovrà, inoltre, rende-

re periodicamente disponibili (sempre sul suo portale istituzionale) l’elenco delle operazioni, delle strutture e degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva che violano le disposizioni normative vigenti, comprese quelle anti-abuso. La pubblicazione dei primi schemi avverrà entro la fine del corrente anno.

Con un provvedimento motivato, l’Agenzia potrà escludere dal regime di adempimento collaborativo i soggetti già ammessi, a seguito della perdita dei requisiti o dell’inosservanza degli impegni. Ancora con riguardo ai requisiti dimensionali, le Entrate possono escludere dal regime chi consegue, per tre esercizi consecutivi, livelli di ricavi o di volume di affari significativamente inferiori a quelli previsti per accedere al regime, senza tener conto di eventuali operazioni di aggregazione o disaggregazione aziendale infragruppo.

Ma diamo ora uno sguardo più approfondito alle prescrizioni fornite dall’OCSE in merito ai contenuti del *Tax Control Framework*.

Innanzitutto, sono sviluppate alcune considerazioni sull’integrità dell’attività nei quadri di *corporate governance* e vengono incluse le strategie messe in atto dalle imprese al loro interno. Nel dettaglio, i principi G20/OCSE di *corporate governance* comprendono raccomandazioni sul ruolo del consiglio di amministrazione e della gestione esecutiva nella supervisione delle politiche di integrità aziendale. L’OCSE, nelle sue Linee Guida per le imprese multinazionali, comprende raccomandazioni per il trattamento della *governance* fiscale e la lotta all’evasione, come parti fondamentali della supervisione e della gestione del rischio.

Le caratteristiche specifiche del sistema di controllo interno devono riflettere le circostanze del commercio e dell’industria. Devono, poi, essere individuati sei elementi obbligatori (c. d. *blocchi di costruzione*) per ciascun TCF:

1. Deve essere stabilita la strategia fiscale. Ciò riflette la propensione al rischio, tra cui la volontà di adottare posizioni fiscali con le

quali le Amministrazioni Finanziarie possono non essere d'accordo.

2. La strategia deve essere applicata globalmente. In tal modo si possono coprire tutte le operazioni potenzialmente atte a influenzare la posizione fiscale dell'impresa.

3. Le responsabilità devono essere sempre bene individuate e assegnate. In particolare, va chiaramente definito il ruolo e la responsabilità del Consiglio per la progettazione e l'attuazione della strategia fiscale, nonché per il ruolo del personale, all'interno dell'impresa.

4. L'intero processo deve essere documentato. In sostanza, occorre predisporre un sistema di segnalazione delle operazioni e degli eventi, in modo che i potenziali rischi di non conformità siano identificati e gestiti. Inoltre, dovranno essere accantonate e immediatamente disponibili le risorse necessarie per implementare e rivedere il TCF.

5. E', poi, indispensabile il regolare monitoraggio e la periodica verifica del *Framework*. Il quadro/struttura del modello deve essere sufficiente per garantire a tutte le parti interessate (tra cui l'Amministrazione Tributaria), che i rischi di carattere fiscale sono soggetti a un controllo interno adeguato e che le dichiarazioni dei redditi e le altre informazioni sono affidabili.

6. L'impresa deve infine stabilire il proprio personale livello di rischio e garantire un *Framework* di gestione del rischio in grado di identificare i casi in cui viene superato l'anzidetto limite prefissato. Occorrere mettere in atto quei particolari meccanismi in condizione di mitigare l'eventuale rischio aggiuntivo che supera l'ordinaria "propensione al rischio" dell'impresa.

Ciò detto, l'Amministrazione deve valutare la solidità del TCF e assicurarsi che venga seguito nella pratica. A tal riguardo, l'OCSE suggerisce alcuni approcci specifici che potrebbero essere

utilizzati dall'Amministrazione Finanziaria per valutare la TCF:

- ✓ Chiedere alla gestione del *business* come funziona il TCF.
- ✓ Esaminare le modifiche apportate a seguito di nuove leggi o di ristrutturazioni aziendali, per verificare come queste possono variare il funzionamento del *Framework*, nonché la sua capacità nell'individuare i potenziali errori di processo.
- ✓ Pretendere l'inclusione di altri test nei controlli di realtà, le dichiarazioni dei redditi modificative e le connesse revisioni delle segnalazioni da parte dell'impresa.

Per testare l'applicazione del TCF, in pratica, l'Amministrazione Fiscale potrebbe verificare i controlli esistenti sia all'interno che all'esterno del *business*, a opera di *External Auditors* e di altre Autorità e Uffici a ciò appositamente preposti. L'Autorità Fiscale dovrebbe guardare a come l'azienda ha testato i propri controlli e quale documentazione e *audit-trails* sono stati creati.

Determinati rischi fiscali possono, poi, derivare pure nell'attuazione di modifiche alla struttura o al sequenziamento di una transazione. Orbene, il TCF dovrebbe identificare l'entità di tali eventuali rischi derivanti dalla pratica.

Molte giurisdizioni tributarie hanno anche un regime per la divulgazione obbligatoria di alcuni rischi fiscali. In proposito, il TCF deve riflettere i cambiamenti nel contesto operativo nel quale interagiscono la *policy* fiscale con la ristrutturazione aziendale programmata.

Nel contesto del rispetto dello spirito di comune collaborazione, l'Amministrazione Finanziaria deve adeguare la propria strategia di gestione del rischio per ogni grande azienda, tenendo conto del rapporto di *Cooperative Compliance* volontaria.

In sede di conclusioni, la relazione dell'OCSE afferma che quando il TCF di una multinazionale è

valutato come efficace e l'impresa fornisce importanti comunicazioni (comprese le informazioni rilevanti per valutare i rischi fiscali), la misura dei provvedimenti espressi nelle opinioni e negli *audit* effettuati dalla competente Autorità Fiscale può essere ridotta. Detta Amministrazione Finanziaria, infatti, può fare direttamente affidamento sulle informazioni contenute nel *report* (oltre che sul contribuente), per portare posizioni fiscali incerte alla sua attenzione.

Le giurisdizioni tributarie dovrebbero valutare attentamente i TCF e utilizzarli opportunamente al fine di rafforzare il rispetto del modello collaborativo, gestendo efficacemente tutti gli eventuali potenziali rischi che potrebbero originarsi dall'attività di *Cooperative Compliance*. I Paesi, a tal proposito, dovrebbero formulare i propri metodi per valutare i sistemi di gestione del rischio aziendale e dovrebbero anche prendere in considerazione l'emanazione di ulteriori indicazioni per garantire la divulgazione e la conoscenza di ogni possibile rischio fiscale.

Il *Tax Control Framework* costituisce, in pratica, l'ennesimo tassello aggiunto dall'OCSE, al fine di garantire un comportamento etico da parte dei grossi gruppi internazionali, e va ad aggiungersi ai già noti obblighi adempimenti che dette imprese devono predisporre a beneficio delle giurisdizioni tributarie, onde illustrare compiutamente le loro strategie operative e scongiurare il rischio di scorrette politiche elusive - Documentazione Nazionale, *Master File*, *Country By Country Report*.

Giusto un'osservazione in chiusura.

E' evidente e naturale che le imprese cerchino di mettere in atto quelle operazioni atte a consentire loro di produrre i maggiori volumi di reddito presso le giurisdizioni tributarie in cui il livello impositivo risulta inferiore. Ebbene pare fin troppo ovvio come, laddove non esistesse tale disparità di tassazione fra i vari Paesi, il problema sarebbe immediatamente eliminato alla radice, senza necessità di sviluppare certi modelli anti-*avoidance* e imporne i connessi adempimenti.

La soluzione – invero, non così difficile da trovare – è stata resa nota da tempo: trattasi della famosa (o forse famigerata?) *Common Consolidated Corporate Tax Base* (CCCTB), una base imponibile societaria comune. La proposta di direttiva è stata inizialmente presentata nel lontano 2011, prospettando alcuni indubbi vantaggi a livello comunitario:

- ✓ riduzione dei costi di conformità;
- ✓ eliminazione dei problemi legati al *transfer pricing*;
- ✓ compensazione e consolidamento globale dei profitti e delle perdite;
- ✓ pressoché totale scomparsa dei casi di doppia imposizione;
- ✓ eliminazione delle numerose ipotesi di discriminazione e delle restrizioni.

Il 17 giugno 2015, la Commissione europea ha comunicato al Parlamento europeo e al Consiglio europeo un *action plan* “*for a fair and efficient corporate tax system in the EU*”. Uno dei pilastri di tale *action plan* è proprio il rilancio della proposta di direttiva CCCTB.

Ciononostante, i governi fanno orecchie da mercante e continuano a soprassedere, accampano le scuse più disparate, pur di non modificare lo *status quo* e mantenere – ciascuno per quanto gli conviene – la propria autonoma posizione, in barba a qualunque spirito di unità europea.

Dobbiamo, evidentemente, presumere che le attuali differenze tributarie a livello internazionale - ossia, quella situazione foriera della principale fetta di evasione fiscale mondiale - sia, non solo accettata, ma viepiù gradita dai Paesi membri dell'UE - e non certo di quei commercialisti, sistematicamente accusati di essere complici delle aziende che vogliono evadere.

Ora, se neppure al solo interno dell'Unione europea si riesce a far “digerire” determinate riforme fiscali, come possiamo anche lontanamente immaginare di proporle a livello OCSE/20?



La nuova rimessione in termini delle dilazioni di pagamento

di Diletta Mazzoni
Avvocato Tributarista

Risale all'estate l'ultimo, significativo intervento del Legislatore in tema di riscossione.

Con il D.L. "Enti locali" n. 113 del 24 giugno 2016, convertito dalla Legge n. 160/2016, è stata introdotta all'articolo 13-bis la possibilità di essere rimessi in termini, per i contribuenti decaduti da rateizzazioni di pagamento precedentemente concesse ed involgenti, tra gli altri, debiti fiscali.

La norma, inoltre, ha portato alcune modifiche alla disciplina "di sistema" in punto di dilazioni di pagamento, con alcuni emendamenti sull'art. 19, D.P.R. n. 602/1973, finalizzati a facilitare per quanto possibile l'adempimento di contribuenti insolventi.

Di seguito, verranno illustrate analiticamente le disposizioni contenute nella norma in commento che, verosimilmente, avrà un notevole impatto pratico vista la platea di soggetti potenzialmente interessati alla sua fruizione.

1. Ambito applicativo

1.1. Dilazioni di pagamento con Equitalia

L'articolo 13-bis, D.L. n. 113/2016, affronta anzitutto il tema dei piani di rateazione – afferenti qualsiasi tipo di debito, tributario o meno – concessi dall'Agente per la Riscossione¹ e scaduti al

1° luglio 2016, per decadenza del soggetto interessato dal relativo beneficio.

Rispetto a tali piani, il contribuente può essere rimesso in termini mediante una semplice istanza, da presentarsi a pena di decadenza entro il 20 ottobre prossimo².

¹ Si tratta, in particolare, dei piani di rientro disciplinati dall'art. 19, co. 1, 1-bis e 1-quinquies, D.P.R. n.

602/1973.

² Vale a dire entro sessanta giorni dall'approvazione della Legge di conversione del D.L. n. 113/2016 – ove si tro-

Non è necessario che il soggetto interessato esegua alcun pagamento contestuale alla trasmissione dell'istanza, che peraltro può avere ad oggetto qualsiasi tipo di rateazione (scaduta), sia essa concessa prima o dopo la riforma, operata dal D.L.vo n. 159/2015 sull'art. 19, D.P.R. n. 602/1973. A tal proposito, si evidenzia il dibattito sollevato dalla dottrina di settore³ in epoca subito successiva all'entrata in vigore della Legge di conversione del citato D.L. 113. Si è discusso, in particolare, se la nuova norma possa applicarsi anche alle rateizzazioni già scadute, e già "rimesse in termini" per effetto di misure straordinarie⁴, poiché tali ultime forme di dilazione non sarebbero contemplate dal dettato letterale dell'art. 13-bis, che menziona quelle previste "(...) dall'articolo 19, commi 1, 1-bis e 1-quinquies, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (...)" quali sole forme di rateazione interessate dal suo disposto. Detto interrogativo potrà essere risolto unicamente dalla prassi operativa degli Uffici, che sembrano comunque privilegiare ad oggi, in sede di prima applicazione della norma, una sua interpretazione "estensiva" in linea con la *ratio* ad essa sottesa, ossia la predisposizione di una forma di "sanatoria" estensibile alla generalità di contribuenti, finalizzata a regolarizzare la posizione. Pertanto, si può sostenere che anche coloro che abbiano fruito in passato di una rimessione in termini straordinaria possano, adesso, beneficiare della disciplina di cui si discorre.

Quanto alla durata delle nuove dilazioni ex art. 13-bis, la stessa non potrà oltrepassare le 72 rate mensili, "fatti salvi i piani di rateazione già precedentemente approvati". Circa la portata applicativa di tale inciso, attenta dottrina⁵ ha

rilevato come la stessa sia chiarita dal "fac simile" dell'istanza predisposta da Equitalia, da cui si desume che, per le rateazioni "ordinarie" di massimo 72 rate, il contribuente può decidere l'arco temporale del nuovo piano spalmabile fino a 72, nuove, scadenze di importo minimo di € 50 ciascuna⁶; per le dilazioni superiori alle ordinarie 72 rate, è invece consentito al contribuente di indicare la durata di preferenza del nuovo piano che comunque non potrà eccedere, quanto alle relative rate, il numero delle stesse già accordato con la dilazione decaduta.

L'art. 13-bis, D.L. n. 113 del 2016, prevede inoltre l'applicazione – "in quanto compatibili" – delle disposizioni di cui all'art. 19, D.P.R. n. 602/1973, commi 1-*quater* e 4. Pertanto, gli effetti sulle procedure esecutive dei nuovi piani di rientro sono quelli ordinari per cui:

- (i) è preclusa l'iscrizione di fermi o ipoteche sulle consistenze patrimoniali del contribuente, eccezion fatta per le misure già adottate al momento di rimessione in termini;
- (ii) è impedito l'avvio di nuove procedure esecutive con "blocco" di quelle in corso al momento del pagamento della prima rata, tranne che per le procedure in fase di conclusione secondo le previsioni del citato co. 1-*quater*, ultimo periodo⁷;
- (iii) restano comunque escluse, in quanto non rateizzabili, le somme oggetto di segnalazione da parte dell'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 48-bis, D.P.R. n. 602/1973, che pertanto resteranno interessate dall'esecuzione ordinariamente svolta dall'Agente per la riscossione.

La scrupolosità dei versamenti è elemento rile-

va inserito l'art. 13-bis in rassegna – avvenuta il 20 agosto scorso.

³ A titolo esemplificativo, si veda L. LOVECCHIO, *Rate, nuovo piano di rientro limitato*, in *Sole 24 Ore – Norme e Tributi*, 23 agosto 2016.

⁴ Si pensi a tal riguardo, a titolo esemplificativo, alla rimessione in termini di cui all'art. 11-bis, D.L. n. 66/2014.

⁵ Cfr. L. LOVECCHIO, *Estensione al 2016 per dilazione di ruoli scaduti e compensazione tra debiti e crediti*, in *Il Fisco*, n. 34/2016, pp. 3239 e ss.

⁶ Con la specificazione, riportata alla nota 3 del modello di istanza, ove si legge che: "per le società in liquidazione, il nuovo piano di rateizzazione può essere concesso per un massimo di 24 rate mensili".

⁷ La norma, in particolare, blocca le procedure esecutive "(...) a condizione che non si sia ancora tenuto l'incanto con esito positivo o non sia stata presentata istanza di assegnazione, ovvero il terzo non abbia reso dichiarazione positiva o non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati".

vante della norma di cui all'art. 13-*bis*, D.L. n. 113/2016: il contribuente, infatti, decade dai benefici ora richiamati oltre che, naturalmente, dalla stessa dilazione se omette il pagamento di due rate, anche non consecutive. Pagamento che – si precisa per completezza – può avvenire anche mediante domiciliazione bancaria, giusta il richiamo dell'art. 13-*bis* al co. 4 di cui all'art. 19, D.P.R. n. 602/1973.

1.2. Dilazioni per debiti nei confronti dell'Agenzia delle Entrate

La rimessione in termini di cui all'art. 13-*bis*, D.L. n. 113/2016, riguarda anche le rateazioni relative a posizioni debitorie nei confronti dell'Agenzia delle Entrate.

Il comma terzo della norma in rassegna attiene, infatti, a debiti e loro dilazioni derivanti da acquiescenza ad atti di accertamento o ad atti di adesione, focalizzando in particolare le rateizzazioni scadute tra il 16 ottobre 2015 ed il 1° luglio 2016 - lasciando quindi escluse le analoghe posizioni contratte in epoca precedente, regolamentate dalla Legge di Stabilità 2016.

I nuovi piani di rientro – che investono tutti i debiti erariali, sia per imposte dirette che indirette – vengono concessi dietro presentazione di semplice domanda entro il prossimo 20 ottobre, senza necessità di accompagnarvi il versamento delle rate scadute. Tale domanda, come anticipato, può riguardare i rapporti debitori normativamente individuati: restano pertanto escluse le rateizzazioni da mediazione e conciliazione giudiziale siccome non valorizzate, quali posizioni “*sanabili*”, dalla disciplina in argomento che pertanto, sotto questo profilo, può essere tacciata di difetto di sistematicità.⁸

Quanto ai profili operativi, le disposizioni con-

tenute nell'art. 13-*bis*, D.L. n. 113 del 2016, potranno essere attuate secondo i dettami contenuti della circolare n. 13/E/2016: il riferimento riguarda quindi la rateazione originaria che diviene oggetto di rimessione in termini, con previsione della relativa decadenza in caso di mancato pagamento di una rata trimestrale, entro la scadenza di quella immediatamente successiva.⁹

2. Cenni alla previgente disciplina e suo assetto attuale – Considerazioni conclusive

Lo strumento della rimessione in termini, adottata nel tentativo di regolarizzare la posizione di soggetti in debito con l'Erario, è stato più volte utilizzato negli ultimi anni di grave crisi finanziaria per l'economia nazionale. Non si può certo dire, infatti, di essere innanzi ad un “*primo*” intervento di tale tipologia, se solo si pensa, a titolo esemplificativo, alla norma di tenore analogo già emanata, nonché rinnovata più volte con proroga delle relative prescrizioni, di cui all'art. 11-*bis*, D.L. n. 66 del 2014.

Sempre nell'ottica di implementare per quanto possibile la riscossione dei debiti pregressi, con contestuale “*sanatoria*” dell'esposizione debitoria dei soggetti interessati, l'art. 19, D.P.R. n. 602/1973 è stato significativamente inciso dal D.L.vo n. 159/2015 che, tra le varie misure ivi recate, ha stabilito una sorta di rimessione in bonis a regime per i contribuenti decaduti da piani dilazione - purchè concessi successivamente alla riforma medesima - passibili di essere ripristinati in ogni tempo previo versamento delle somme dovute e scadute a tale momento.

⁸ Cfr., sul punto, L. LOVECCHIO, *Estensione al 2016 per dilazione di ruoli scaduti e compensazione tra debiti e crediti*, cit.; E. FRONTICELLI BALDELLI, *Una nuova rimessione in termini per le dilazioni di pagamento*, in *Corriere Tributario*, n. 35 del 2016, pp. 2663 e ss..

⁹ Merita a questo riguardo segnalare che, in caso di decadenza, il contribuente si espone alla sanzione del 45% sul tributo residuo che diviene immediatamente esecutivo con iscrizione a ruolo ovvero mediante atto di rideterminazione degli importi anch'esso esecutivo da subito – cfr., sul punto, L. LOVECCHIO, *Rate non pagate, istanza entro il 20 ottobre*, in *Sole 24 Ore – Norme e Tributi*, 21 agosto 2016.

In questa prospettiva, l'art. 13-bis, D.L. n. 113/2016, costituisce un'ulteriore possibilità di rientro – stavolta applicabile a tutti i piani, precedenti o successivi alla riforma del 2015 – formulata con riguardo, non solo, a chi non ha potuto utilizzare le previsioni disposte dalla suddetta, medesima riforma - si pensi, ad esempio, alle dilazioni di pagamento concesse in epoca precedente alla sua entrata in vigore - ma anche per coloro che non avrebbero comunque potuto avvalersene, per carenza della disponibilità necessaria per beneficiare della rimesione *in bonis*.

Questo, parimenti a quanto attiene alla rimesione in termini per i debiti nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, possibile previa sola presentazione della relativa domanda, senza il pagamento del *quantum* scaduto, come invece previsto dalle omologhe, precedenti disposizioni recate, sul punto, dalla Legge di Stabilità 2016.

Ancora, ulteriore correttivo apportato dall'art. 13-bis consiste nell'aver consentito la rimesione in termini sia per le imposte dirette che indirette, diversamente da quanto precedentemente stabilito dalla Legge di Stabilità 2016 che riguardava unicamente quest'ultima tipologia di tributi.

Quanto alle disposizioni a regime dettate dall'art. 13-bis in discorso, si rammenta che lo stesso ha esteso l'applicabilità dell'art. 19, co. 3, lettera c) anche ai piani di dilazione concessi in epoca precedente all'entrata in vigore della riforma del 2015. Pertanto, ogni rateazione, a qualsiasi titolo accordata, può essere ripristinata in caso di decadenza, previo integrale versamento di quanto, *medio tempore*, residui da pagare.¹⁰

¹⁰ È comunque opportuno rilevare, a questo riguardo, che non è chiaro se la regola in parola, di cui all'art. 19, co. 3, lettera c) possa applicarsi alle dilazioni straordinarie, concesse ai sensi della normativa in rassegna di cui all'art. 13-bis, ed eventualmente decadute a seguito della relativa fruizione. Si veda, sul punto, L. LOVECCHIO, *Rate, nuovo piano di rientro limitato*, in *Il Sole 24 Ore – Norme e Tributi*, 21 agosto 2016.

Inoltre, ancora a “*snellire*” la procedura da utilizzarsi con l'Agente per la riscossione in punto di richiesta di piani di rateizzazione, è stata innalzata a 60.000,00 Euro la somma massima rispetto alla quale è sufficiente che il contribuente presenti istanza di dilazione, senza corredo di documentazione di supporto, onde ottenere la possibilità di assolvere il debito per scadenze prestabilite.

Insomma, la normativa in rassegna – al di là degli elementi di criticità e perfezionabilità messi in risalto dalla stampa di settore¹¹ - appare contrassegnata da un obiettivo duplice, che non consiste solo nell'assicurare alle casse erariali un gettito immediato, ma anche nel consentire ai contribuenti decaduti un adempimento di nuovo possibile, con ciò evitando l'accettazione del rischio di procedure esecutive, che altrimenti si sarebbe rivelato inevitabile.

¹¹ Oltre alle perplessità evidenziate da alcuni Autori (cfr. R. RIZZARDI, *Le norme sulla dilazione reclamano un progetto*, in *Il Sole 24 Ore – Norme e Tributi*, 3 agosto 2016) in merito alla reale effettività di funzionamento di un sistema di riscossione che spesso consenta rientri “straordinari”, sono stati rilevati alcuni profili di carente sistematicità della norma di cui all'art. 13-bis: la stessa, ad esempio, non prevedendo una qualche forma di raccordo con la riscossione di tributi a livello locale, con tutto ciò che ne consegue in punto di potenziali effetti pregiudizievoli per i contribuenti interessati da decadenze relative a dilazioni di imposte locali (cfr., sul punto, L. LOVECCHIO, *Rate-bis, agli accertamenti serve il regolamento locale*, in *Il Sole 24 Ore – Norme e Tributi*, 12 settembre 2016).



I.m.u.: i profili d'incostituzionalità

di Patrik Angelone
Dottore Commercialista

L'Imposta municipale unica (I.M.U.), collegata alla Legge delega n. 42 del 5 maggio 2009, introdotta dal D.Lgs. n. 23 del 14 marzo 2011, convertito dalla L. 214/2011, è figlia di una serie di istanze che nel tempo si sono accumulate in attesa di un recepimento.

Se si fa riferimento alle disposizioni legislative appena elencate si potrebbe, erroneamente, pensare che le predette istanze siano esclusivamente legate alla necessità di ripartizione tra fiscalità centrale e territoriale. In realtà nel modificare la normativa, il Legislatore è stato sollecitato anche da numerose critiche dottrinali ed accesi dibattiti giurisprudenziali che evidenziavano profili di irragionevolezza nelle previgenti disposizioni istitutive dell'I.c.i., dell'I.s.i. e del T.U.I.R..

Attraverso l'I.m.u., si è pervenuti ad una più definita imposizione di tipo patrimoniale di redditi da possesso di fabbricati e terreni, rendendo normativamente separata la tassazione del reddito prodotto dal bene patrimoniale dalla tassazione legata al possesso del patrimonio caratterizzato dal valore del bene in sé.

Il presente contributo si prefigge di analizzare criticamente (sia in senso positivo che negativo) l'imposta, partendo dalla constatazione che il nostro sistema tributario ha delle connotazioni tali da rendere plausibile e spesso concreta la presenza di disposizioni normative da affinare e che talvolta appaiono sotto alcuni profili in contrasto con i principi garantiti costituzionalmente.

Ad oggi ci troviamo con una norma costituzionale di carattere programmatico - resa in parte precettiva da sentenze giurisprudenziali - che detta i principi cardine entro cui il Legislatore deve operare.

Non si è creato, all'interno della Costituzione, un titolo dedicato alla materia tributaria e l'attività del Legislatore ordinario non si è realizzata come previsto in un tessuto normativo che si occupasse di colmare le norme programmatiche

vigenti della Costituzione.

Il Legislatore, invece, è intervenuto direttamente con leggi settoriali e frammentate.

In questo contesto, è divenuto preminente il ruolo della Corte Costituzionale nell'interpretare i principi generali della Costituzione e stabilire i casi di disallineamento con essi.

L'I.m.u. è imposta propriamente patrimoniale e speciale. È stata introdotta in via sperimentale ed ha senz'altro il pregio di aver eliminato dal T.U.I.R. le disposizioni di tassazione reddituale di patrimonio non produttivo di reddito. In precedenza, infatti, l'immobile o il terreno non affittato e non produttivo era soggetto a tassazione ai sensi del T.U.I.R. in contrasto con il principio di capacità contributiva effettiva e concreta.

Questa riforma è senz'altro positiva ed elimina gran parte dei profili costituzionalmente dubbi, almeno con riguardo al presupposto d'imposta.

In quanto imposta patrimoniale (ad eccezione di alcune casistiche in cui ai fini IRPEF l'immobile locato può essere tassato in base alla rendita catastale se maggiore del canone percepito), non contiene più i profili di possibile incostituzionalità presenti nell'I.c.i.. Diventa allora opportuno osservare, ai fini del rispetto dei principi della Costituzione, se le caratteristiche del presupposto d'imposta, della base imponibile e dell'aliquota rispettano la dialettica tra logica pubblica (interesse fiscale) e logica privata (interesse individuale).

Addentrando nel tema, purtroppo, si denunciano ancora criticità.

L'imposizione, infatti, è sempre fondata sul mero possesso dei beni indipendentemente dalla loro effettiva produttività: *"l'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili diversi dall'abitazione principale"*¹.

Se è vero che dall'I.m.u. è esentata l'abitazione

principale, per manifesta condizione di improduttività, è altrettanto vero che non vi è certezza che le ulteriori abitazioni o terreni siano produttive di reddito.

Sotto questo profilo ci si è preoccupati di sostituire l'I.c.i. con l'I.m.u. per evitare che l'imposta sul reddito potesse colpire il patrimonio, ma non si è realizzato un coordinamento più efficace nell'individuazione del presupposto d'imposta.²

Non si vuole entrare nel merito delle differenti dottrine che si occupano di determinare il legame tra imposta patrimoniale e capacità contributiva. Sarebbe necessario altrimenti dover procedere con un'impostazione maggiormente teorica e che richiederebbe un ulteriore grado di approfondimento e darebbe adito ad ulteriori temi di discussione.

Trascurando quindi questo importante tema, appare preferibile ipotizzare che un'imposta patrimoniale in determinate condizioni sia indice di capacità contributiva.³

Un primo punto di criticità sotto questo profilo è dato, a parere dello scrivente, dalla mancanza di ragionevolezza nell'imposizione disomogenea del patrimonio immobiliare.

La connotazione tipica dei redditi fondiari è sempre stata la necessità di utilizzare le risultanze catastali quali indice di un reddito medio-ordinario. Questa impostazione, però, prescinde totalmente dal reddito effettivo e purtroppo l'introduzione dell'I.m.u. se ha il pregio di aver eliminato la maggior parte di interferenze tra reddito patrimoniale e reddito soggetto ad irpef, ripropone con maggior vigore il collegamento con il valore catastale, quale base

² Bisogna comunque rilevare che rimane a tutt'oggi, anche se si tratta di una possibilità recondita, la possibilità di dover tassare gli immobili locati sulla base della rendita catastale, se questa dovesse risultare maggiore rispetto al canone annuo di locazione. In questo caso, si tornerebbe a tassare una produttività di un bene sulla base di un indice completamente avulso dal reale reddito.

³ Ad eccezione del caso in cui il Contribuente non possa pagare le imposte per carenza di reddito posseduto o generato dagli immobili.

¹ Comma 2, art. 8, D.Lgs. n. 23 del 14 marzo 2011.

imponibile.

1. I problemi legati alla rendita catastale

L'utilizzo della rendita catastale risale alla seconda metà del XIX secolo, epoca in cui era presente una maggior correlazione tra possesso di terreni e fabbricati e la loro produttività. In quel periodo si pose il problema di dover determinare un sistema di misurazione idoneo che consentisse la formazione di un sistema impositivo più equo possibile.

Successivamente furono emanati ulteriori interventi normativi ma non si è mai riusciti a giungere ad un indice che al giorno d'oggi sia realmente (o ragionevolmente) rappresentativo del valore patrimoniale del bene.

Ai fini della determinazione del reddito prodotto, poi, si perviene attraverso una serie di passaggi (si classifica il bene, si individuano le tariffe, si giunge al classamento e quindi alla rendita catastale) che danno origine a sperequazioni evidenti.

Tali differenze sono rese ancora più evidenti nel momento in cui alla rendita vengono applicati dei moltiplicatori per la determinazione del valore imponibile ai fini dell'imposta.

È pur vero che il sistema tributario deve essere connotato da sinteticità nell'individuazione del reddito imponibile. Ma questa deve essere "ragionevole" e deve rappresentare un valore mediamente corretto della realtà per poter rispettare il principio della capacità contributiva effettiva e per non sconfinare nel mancato rispetto dei diritti individuali.

2. Gli orientamenti del giudice delle leggi

La Corte Costituzionale, organo deputato al rispetto dei principi contenuti nella nostra Costi-

tuzione, in merito alle questioni tributarie ha spesso rivestito un ruolo predominante, stante le caratteristiche delle norme di base che regolano il sistema fiscale, primo tra tutti l'articolo 53⁴ della Costituzione.

4 In Italia, sotto il profilo tributario, l'articolo più importante è dato dall'art. 53 della Costituzione, che recita:

"Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività."

Si tratta di un articolo "concentrato", composto da due commi, i cui significati hanno valenza centrale per indirizzare l'operato del Legislatore.

Si fa riferimento a "tutti" i cittadini, e questa disposizione sicuramente va ricollegata a tutti i diritti dei cittadini costituzionalmente garantiti, quali la possibilità di condurre una vita dignitosa, l'uguaglianza (sostanziale), la proprietà privata, il risparmio.

Altro termine rilevante fa riferimento alla "spese pubbliche". Si tratta di un termine riconducibile all'interesse pubblico perseguito dal sistema tributario anche in relazione alla strumentalità delle risorse finanziarie rispetto alla possibilità di garantire attraverso il sistema pubblico, i diritti costituzionalmente garantiti.

Sul termine "capacità contributiva" si snoda tutto il percorso dottrinale e giurisprudenziale che è alla base del prelievo tributario.

Il primo comma dell'articolo 53 racchiude in sé la logica collettiva e la logica privata.

La **logica collettiva** è data dall'interesse fiscale, ovvero la finalità pubblica del sistema tributario, che consiste nell'applicazione del dovere, costituzionalmente garantito, in capo ad ogni soggetto della comunità, di concorrere alle spese pubbliche affinché lo Stato abbia le risorse finanziarie correnti per realizzare le finalità pubbliche.

La **logica privata** è riconducibile al criterio di riparto degli obblighi fiscali e coincide con il principio della capacità contributiva attraverso la cui applicazione il carico fiscale viene ripartito tra gli appartenenti della comunità ed è intervento che tende a ridurre la sfera individuale rispetto alla sfera pubblica dell'interesse fiscale.

In questo senso, il Legislatore ha il compito di intervenire normativamente contemperando entrambe le logiche. Le modalità di intervento sono imprescindibilmente collegate alle concezioni teoriche proprie di una determinata comunità.

Si possono rinvenire in tal senso due concezioni, una propria dei paesi anglosassoni, in cui i diritti individuali sono assunti come nucleo forte dell'ordinamento giuridico in quanto intesi quali valori al cui servizio e tutela sono poste le varie norme.

L'altra propria del mondo giuridico continentale, in cui l'interesse fiscale è predominante in quanto potere pubblico strumentale alla volontà generale di perseguire gli interessi fondamentali della collettività che prevale quindi sull'interesse del privato.

A parere dello scrivente, una collettività organizzata nasce dalla volontà del singolo di appartenere ad un gruppo e questa volontà è legata ad un interesse che l'individuo ha nel partecipare ad una comunità, che può essere di sicurezza, economico o di altra natura. Di contro, per ottenere tali benefici, deve cedere una parte della propria autonomia. Detto questo, non ha tanto importanza quali delle

Il suddetto articolo è una norma generica che sarebbe dovuta essere stata integrata dall'intervento normativo ad "ombrello", le cui leggi ordinarie generali andavano a definire con maggior dettaglio i principi costituzionali a cui le norme delle singole leggi d'imposta dovevano conformarsi.

In realtà ciò non è avvenuto e ci si è spesso ritrovati con leggi settoriali che lasciavano ampio spazio a contestazioni che poi sono sfociate in contenziosi tributari con richieste di rimessione della questione alla Corte Costituzionale.

In generale la Corte Costituzionale ha mostrato un andamento oscillante in merito al bilanciamento tra interesse fiscale e capacità contributiva.

Fino agli anni ottanta si prese atto dell'esigenza di acquisire risorse tributarie necessarie alla ripresa economica e sociale del paese e quindi venne compreso l'interesse individuale per favorire quello generale, ne sono chiari esempi le sentenze C. Cost. 87/1962, C. Cost. 50/1965, C. Cost. 201/1970, C. Cost. 107/1970, C. Cost. 164/1974, C. Cost. 45/1963, anche se vennero tutelate comunque le posizioni evidenti di sfavore verso il Contribuente. La Corte emanò sentenze a tutela dell'interesse individuale avverso l'utilizzo eccessivo delle presunzioni legali, riconoscendo al Contribuente la prova della effettività del presupposto d'imposta. Ne sono testimonianza le sentenze C. Cost. 21/1961, C. Cost. 125/1969, C. Cost. 200/1976.

In una seconda fase, dopo gli anni ottanta, si incominciò ad approfondire la questione del bilanciamento tra interesse individuale e generale, in relazione all'accettabilità e ragionevolezza delle compressioni dei diritti individuali. Si spo-

stò quindi il baricentro verso la capacità contributiva effettiva. Significativa in termini di principio generale è la sentenza C. Cost. 42/1980 in cui viene rinforzata l'idea di un confronto tra interesse fiscale e capacità contributiva quale espressione della dialettica di base del diritto tributario.

Si evidenzia, infatti, la presenza di un'ampia area di discrezionalità del Legislatore ordinario il quale è legittimamente considerato titolare della facoltà di identificare il giusto equilibrio tra esigenze pubbliche e tutela dei diritti individuali in quanto il contesto sociale è mutevole nel tempo e quindi è necessario prevedere una discrezionalità in capo al Legislatore per definire il giusto connubio di esigenze, vedi C. Cost. 134/1982.

Nell'ultima fase che arriva fino ai giorni nostri si rileva un orientamento della Corte Costituzionale che si muove in direzione opposta rispetto al periodo precedente, portando il baricentro verso l'interesse fiscale.

A questo punto occorre fare una riflessione. Vista la rassegna dell'orientamento della Consulta nel tempo, con riferimento al generico problema della giusta tutela tra interesse fiscale ed interesse individuale, come si è mossa la Corte con specifico riferimento alle questioni sulla imposizione dei beni patrimoniali?

Si risconterà, incomprensibilmente, una costante tendenza a giustificare l'assenza dei requisiti costituzionalmente richiesti anche a discapito di continue lesioni di interessi legittimi individuali ovvero una tendenza a non entrare nel merito.

Tale impostazione si rende ancora più evidente considerando che, seppur in modo parziale, è successivamente intervenuto il Legislatore a modificare fattispecie di incostituzionalità, raramente rilevate in materia di I.c.i. e poi I.m.u. dalla Corte.

Si tratta di un'evidenza ulteriormente rimarcata dalla presenza di pronunce che pur se riferite a fattispecie differenti, richiamano nel princi-

due concezioni (anglosassone o continentale) prevalga. È fondamentale, invece, che tutto sia ricondotto ai termini di ragionevolezza nel rispetto dei reciproci diritti e doveri. Va infine ricordato, come la ragionevolezza sia condizionata dal momento economico-sociale-storico di un paese, aspetti che possono giustamente tendere a privilegiare l'uno o l'altro aspetto, nell'ottica di una dialettica corretta e reciproca.

pio lo stesso diritto e lo stesso ragionamento giuridico applicabile ai casi di possibile incostituzionalità di una norma impositiva su beni patrimonio.

Le sentenze del Giudice delle leggi, hanno sempre tentato di giustificare la scelta del Legislatore (ai fini l.m.u.) portando come ragione, in alcuni casi, la provvisorietà del metodo di calcolo, in altri casi la mancata significatività di determinati valori indice di sperequazione.

In questo contesto, a fronte di una “discutibile” tendenza da parte della Corte di salvaguardare la discrezionalità del Legislatore, anche a fronte di una lesione immotivata ed evitabile degli interessi individuali, bisogna perseguire la strada della contestazione di un uso indiscriminato della “*discrezionalità e delle presunzioni legali*”, ricercando ulteriori motivi di diritto nell’individuazione del giusto limite di ragionevolezza. Infatti, se il tipo di spesa da dedurre si riconnette direttamente alla produzione del reddito appare più difficile giustificare una compressione del diritto individuale.

Inoltre, la discrezionalità del Legislatore di decidere (non il tipo di spesa) la misura della deduzione trova un limite nella considerazione che è contrario al principio della capacità contributiva effettiva una deduzione inadeguata e che costituisca un “*simbolico riconoscimento*”.

Ad aggravare le conseguenze della sperequazione che dipendono dall’applicazione dell’l.m.u. sulla base di rendite catastali, si aggiunge anche il rischio che un Contribuente si trovi costretto a cedere la proprietà per la difficoltà di pagare le imposte. Tutti i rilievi emersi nel presente articolo sono state rimesse alla Corte costituzionale dalla CTP di Massa Carrara⁵ e di Novara.

Ordinanza del 25 marzo 2015 della Commissione tributaria provinciale di Massa Carrara sul ricorso proposto da Ferrari Luigi contro Comune di Aulla.

Imposte e tasse - Imposta munl.c.i.pale propria (l.m.u.) - Istituzione e disciplina - Applicazione indipendente dalla percezione di un reddito e dalla capacità del bene di produrlo - Contrasto con il principio di capacità contributiva e con il diritto alla proprietà privata. - Costituzione, artt. 42 e 53.

(GU n.43 del 28-10-2015)

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MASSA CARRARA

SEZIONE 1

Riunita con l'intervento dei Signori:
Trovato Gioacchino: Presidente e Relatore;
Bertilorenzi Vittorio: Giudice;
Fugacci Pierluigi: Giudice.

Ha emesso la seguente ordinanza

sul ricorso n. 365/13 depositato il 10 dicembre 2013.

Avverso Silenzio rifiut trib. locali 2012 l.m.u..

Avverso Silenzio rifiut Trib. Locali 2013 l.m.u..

Contro: comune di Aulla difeso da Zavani Mauro, viale della resistenza n. 52 - 54011 Aulla.

Proposto dal ricorrente: Ferrari Luigi, via del Fiore n. 22 - 54011 Aulla MS.

La ctp di Massa Carrara, decidendo sulla eccezione di incostituzionalità della legge istitutiva dell’l.m.u. proposta da Ferrari Luigi;

Premesso che, con ricorso depositato il 10 dicembre 2013, il Ferrari ha impugnato il silenzio - rifiuto del Comune di Aulla in ordine alle sue istanze di restituzione dell’l.m.u. versata negli anni 2012 e 2013, eccependo che la legge istitutiva della predetta imposta sia incostituzionale,

Osserva

La questione di legittimità costituzionale e' rilevante (trattandosi di decidere sul silenzio-rifiuto del Comune di Aulla in ordine alle istanze di rimborso dell’l.m.u. pagata), e non appare manifestamente infondata.

L'imposta di cui si tratta appare, invero, in contrasto con il principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.), essendo dovuta indipendentemente dalla percezione di un reddito da parte del proprietario del bene. Il soggetto passivo e', cioè, tenuto al pagamento dell'imposta anche se privo di reddito, o se percettore di un reddito non sufficiente alla copertura dell'imposta: evenienze non improbabili, specie in tempi di recessione economica e di contrazione delle offerte di lavoro.

L'incapacità contributiva potrebbe, quindi, costringere il soggetto passivo dell'imposta ad accettare soluzioni estreme (la svendita del bene; la ricerca di mutuari privati pronti ad accaparrarsi il bene), ovvero a spogliarsi del bene rilasciandolo nelle mani comunali. Sotto quest'ultimo profilo, l’l.m.u. appare, in contrasto anche con il diritto alla proprietà privata (art. 42 Cost.), costituendo un insuperabile ostacolo al mantenimento di beni acquistabili per successione da parte di soggetti privi di reddito, che potrebbero destinare il bene ad abitazione personale.

L'incostituzionalità dell'imposta in esame si rivela chia-

5 N. 219 ORDINANZA (Atto di provimento) 25 marzo 2015

3. La sentenza Corte cost., Ord. N. 169 del 13 luglio 2016⁶

ramente se paragonata alla soppressa Invim, che colpiva l'incremento di valore degli immobili: in quel caso, infatti, sussisteva un reddito imponibile (costituito dal maggiore valore conseguito dal bene nel periodo compreso tra il suo acquisto e la sua cessione).

Nel caso dell'I.M.U., invece, la «tassazione colpisce un reddito virtuale, indipendentemente dalla capacità stessa del bene di produrre reddito (o della possibilità concreta di metterlo a reddito).

P.Q.M.

La ctp di Massa Carrara, vista la legge n. 87/53, dichiara non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale della legge istitutiva dell'I.m.u., per contrasto con gli artt. 53 e 42 della Costituzione. Dispone sospendersi il presente procedimento e trasmettersi gli atti alla Corte Costituzionale. Dispone notificarsi la presente ordinanza alle parti ed al Presidente del Consiglio dei ministri. Dispone comunicarsi la presente ordinanza ai presidenti delle due Camere.

Massa, 19 marzo 2015

Il Presidente: Trovato Gioacchino

6 Corte cost., Ord., (ud. 01/06/2016) 13-07-2016, n. 169

REPUBBLICA ITALIANA IN NOME DEL POPOLO ITALIANO LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori:

- Paolo GROSSI Presidente
- Alessandro CRISCUOLO Giudice
- Giorgio LATTANZI "
- Aldo CAROSI "
- Marta CARTABIA "
- Mario Rosario MORELLI "
- Giancarlo CORAGGIO "
- Giuliano AMATO "
- Silvana SCIARRA "
- Daria de PRETIS "
- Nicolò ZANON "
- Franco MODUGNO "
- Giulio PROSPERETTI "

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

nei giudizi di legittimità costituzionale della "legge istitutiva" dell'imposta municipale propria (IMU), dell' art. 8 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale), e dell' art. 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici), convertito, con modificazioni, dall' art. 1, comma 1, della L. 22 dicembre 2011, n. 214, promossi dalle Commissioni tributarie provinciali di Massa Carrara e di Novara con ordinanze del 25 marzo e del 26 ottobre del 2015, rispettivamente iscritte al n. 219 del registro ordinanze 2015 ed al n. 18 del registro ordinanze 2016 e pubblicate nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 43, prima serie speciale, dell'anno 2015 e n. 6, prima serie speciale, dell'anno 2016.

Visti gli atti di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri e della Confederazione italiana della proprietà edi-

lizia (Confedilizia);

udito nella camera di consiglio del 1 giugno 2016 il Giudice relatore Aldo Carosi.

Ritenuto che, con ordinanza del 25 marzo 2015 (r.o. n. 219 del 2015), la Commissione tributaria provinciale di Massa Carrara ha sollevato questioni di legittimità costituzionale della "legge istitutiva" dell'imposta municipale propria (IMU) in riferimento agli artt. 42 e 53 Cost. ;

che ad avviso del giudice rimettente l'IMU, colpendo un reddito virtuale, anche ove l'immobile non possa produrlo, violerebbe il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. , in quanto dovuta a prescindere dalla percezione di un reddito da parte del proprietario del bene, chiamato ad adempiere all'obbligazione tributaria indipendentemente da disponibilità finanziarie sufficienti a pagare quanto dovuto e quindi costretto a svendere il bene, a ricorrere a forme di finanziamento penalizzanti o a rilasciare l'immobile al Comune;

che, alla luce di tali ultime considerazioni, l'imposta contrasterebbe anche con l'art. 42 Cost. , in quanto impedirebbe il mantenimento della proprietà acquistata a titolo successorio da parte di soggetti privi di reddito che potrebbero destinare l'immobile ad abitazione personale;

che il giudice a quo riferisce di essere stato adito da un contribuente che ha impugnato il silenzio rifiuto del Comune di Aulla formatosi in ordine alle istanze di restituzione di quanto versato a titolo di IMU negli anni 2012 e 2013, onde, secondo il rimettente, la rilevanza della questione;

che è intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, il quale ha anzitutto eccepito l'inammissibilità delle questioni sollevate, atteso che l'ordinanza non individuerrebbe esattamente le disposizioni censurate, non offrirebbe un'adeguata ricostruzione del quadro normativo di riferimento, conterrebbe censure assolutamente generiche e, fornendo un'insufficiente descrizione della fattispecie, non permetterebbe di verificare la necessità di applicazione delle disposizioni della cui legittimità costituzionale il rimettente dubita;

che, secondo l'Avvocatura generale dello Stato, nel merito la censura sollevata in riferimento all'art. 53 Cost. sarebbe comunque infondata, in quanto il presupposto dell'imposta non consisterebbe nella percezione di un reddito ma nel possesso di immobili;

che, quanto all'asserito contrasto con l'art. 42 Cost. , l'Avvocatura generale dello Stato sottolinea come la garanzia costituzionale della proprietà privata non sia d'ostacolo a scelte impositive rispettose degli artt. 3 e 53 Cost. , in quanto la compressione del principio di tutela della proprietà avverrebbe allo scopo di realizzare il riparto solidaristico del carico del concorso alle spese pubbliche e sociali, avendo come limite invalicabile soltanto l'ossequio al principio di uguaglianza;

che è intervenuta in giudizio la Confederazione italiana della proprietà edilizia (Confedilizia), non costituita in quello principale, argomentando in ordine all'ammissibilità dell'intervento spiegato e, nel merito, sostenendo la fondatezza delle questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Massa Carrara; che la medesima Confedilizia ha depositato una memoria illustrativa in prossimità dell'udienza camerale, ribadendo l'ammissibilità del proprio intervento e la fondatezza delle questioni sollevate dal rimettente;

che, con ordinanza del 26 ottobre 2015 (r.o. n. 18 del 2016), la Commissione tributaria provinciale di Novara ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell' art. 8 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federa-

lismo Fiscale Municipale), e dell' art. 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici), convertito, con modificazioni, dall' art. 1, comma 1, della L. 22 dicembre 2011, n. 214, in riferimento agli artt. 2, 3, 42, secondo comma, 47, primo comma, e 53 Cost. ;

che il rimettente rammenta come l' art. 8 del D.Lgs. n. 23 del 2011 abbia istituito l'IMU - in sostituzione, per la componente immobiliare, dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e delle addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari afferenti ai beni non locati, nonché dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) - e l'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011 ne abbia anticipato l'applicazione in via sperimentale a decorrere dall'anno 2012;

che, ad avviso del giudice a quo, l'IMU contrasterebbe anzitutto con gli artt. 3 e 53 Cost. , in quanto, a parità di imponibile e di aliquota, si applicherebbe a tutti i contribuenti a prescindere dalle singole posizioni economiche e reddituali, sebbene la capacità contributiva del singolo soggetto vada valutata nel suo complesso e non desunta dal solo possesso di immobili, per quanto indice di agio;

che, pertanto, un'imposizione quale quella in considerazione, gravando ugualmente su contribuenti di alto e di basso reddito, prescinderebbe dall'effettiva capacità contributiva degli stessi - la cui entità risulterebbe ricostruita in termini distorti e fittizi, anche in ragione della mancata considerazione dei costi di mantenimento del bene e dell'eventuale mutuo accesso per l'acquisto - penalizzando maggiormente i secondi, anche nella possibilità di risparmiare, in spregio al principio di uguaglianza ed ai principi di capacità contributiva e di progressività;

che, secondo il rimettente, il mancato adattamento dell'imposta alla capacità contributiva specifica ed effettiva del contribuente, oltre a violare il principio di uguaglianza, si porrebbe in contrasto con il principio solidaristico di cui all'art. 2 Cost. ;

che, infine, l'imposta istituita e disciplinata dalle norme censurate, non tenendo conto della situazione economica contingente, caratterizzata da una profonda crisi incidente negativamente sul reddito dei contribuenti e sul valore degli immobili, violerebbe anche gli artt. 42, secondo comma, e 47, primo comma, Cost. , in quanto colpirebbe "il diritto di mantenere la proprietà privata" e la disponibilità di beni immobili, accumulo di ricchezza equiparabile ad una forma di risparmio statico;

che il giudice a quo riferisce di essere stato adito da un contribuente che ha impugnato il silenzio rifiuto del Comune di Miasino formatosi in ordine all'istanza di rimborso di quanto versato a titolo di IMU nell'anno 2012, chiedendo la condanna dell'ente alla restituzione: la questione sarebbe rilevante in quanto il riconoscimento del diritto al rimborso dipenderebbe dalla declaratoria d'incostituzionalità delle disposizioni censurate ed andrebbe negato in caso contrario;

che è intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, il quale ha sollevato eccezioni di inammissibilità e svolto nel merito argomenti difensivi coincidenti con quelli sviluppati in relazione alle questioni proposte dalla Commissione tributaria provinciale di Massa Carrara;

che è intervenuta in giudizio la Confedilizia, non costituita in quello principale, argomentando in ordine all'ammissibilità dell'intervento spiegato e, nel merito, sostenendo la fondatezza delle questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Novara; che la medesima Confedilizia ha depositato una memoria illustrativa in prossimità dell'udienza camerale, ribadendo l'ammissibilità del proprio intervento e la fondatezza delle

questioni sollevate dal rimettente.

Considerato che, con ordinanza del 25 marzo 2015 (r.o. n. 219 del 2015), la Commissione tributaria provinciale di Massa Carrara ha sollevato questioni di legittimità costituzionale della "legge istitutiva" dell'imposta municipale propria (IMU) in riferimento agli artt. 42 e 53 Cost. ;

che, con ordinanza del 26 ottobre 2015 (r.o. n. 18 del 2016), la Commissione tributaria provinciale di Novara ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell' art. 8 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale), e dell' art. 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici), convertito, con modificazioni, dall' art. 1, comma 1, della L. 22 dicembre 2011, n. 214, in riferimento agli artt. 2, 3, 42, secondo comma, 47, primo comma, e 53 Cost. ;

che in entrambi i giudizi è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, eccependo in via preliminare l'inammissibilità delle questioni sollevate - per mancata esatta individuazione delle disposizioni censurate, inadeguata ricostruzione del quadro normativo di riferimento, genericità delle censure ed insufficiente descrizione della fattispecie - e, nel merito, deducendone l'infondatezza;

che in entrambi i giudizi è intervenuta la Confederazione italiana della proprietà edilizia (Confedilizia), non costituita nei giudizi a quibus, argomentando in ordine all'ammissibilità degli interventi spiegati e, nel merito, sostenendo la fondatezza delle questioni di legittimità sollevate dai rimettenti;

che, in via preliminare, deve essere disposta la riunione dei giudizi promossi con le indicate ordinanze, entrambe aventi ad oggetto la normativa che istituisce e disciplina l'IMU, censurata in riferimento a parametri costituzionali in larga misura coincidenti;

che, sempre in via preliminare, devono essere dichiarati inammissibili gli interventi spiegati da Confedilizia, che non è parte nei giudizi a quibus;

che, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte (ex plurimis, sentenza n. 221 del 2015), sono ammessi ad intervenire nel giudizio incidentale di legittimità costituzionale le sole parti del giudizio principale ed i terzi titolari di un interesse qualificato, inerente in modo diretto ed immediato al rapporto sostanziale dedotto in giudizio e non semplicemente regolato, al pari di ogni altro, dalla norma o dalle norme oggetto di censura;

che la Confedilizia non è parte nei giudizi principali né risulta essere titolare di un siffatto interesse qualificato, atteso che quest'ultimo è suscettibile di essere inciso solo in maniera mediata e riflessa dalla pronuncia di questa Corte sulla normativa di istituzione e di disciplina dell'IMU;

che conseguentemente gli interventi spiegati devono essere dichiarati inammissibili;

che le questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Massa Carrara in riferimento agli artt. 42 e 53 Cost. sono manifestamente inammissibili;

che il giudice rimettente, limitandosi a censurare la "legge istitutiva" dell'IMU ed omettendo di descrivere compiutamente la fattispecie al suo esame, non individua le norme della cui legittimità costituzionale dubita;

che "dalla mancata indicazione della norma censurata (ordinanze n. 307 del 2011, n. 227 del 2007 e n. 85 del 2003), che, all'esame dell'intero contesto dell'atto di rimessione, non risulta identificabile nemmeno per indicazione implicite, stante anche la carenza descrittiva della fattispecie concreta" (ordinanza n. 312 del 2012) deriva l'inammissibilità delle questioni sollevate;

che l'impossibilità, per le enunciate ragioni, di una precisa

L'ordinanza di Massa Carrara rileva l'incostituzionalità dell'I.m.u. rispetto agli articoli 42 e 53 della Costituzione. L'ordinanza di Novara, rileva l'incostituzionalità rispetto agli articoli 3 e 53 della Costituzione.

Entrambe le ordinanze sono, a parere dello scrivente condivisibili, anche se affette da alcune

individuazione delle norme censurate si riverbera inevitabilmente sulla rilevanza della questione, non potendosi valutare la necessità di applicazione delle norme stesse (ordinanza n. 312 del 2012);
 che anche le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 8 del D.Lgs. n. 23 del 2011 e 13 del D.L. n. 201 del 2011, sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Novara in riferimento agli artt. 2, 3, 42, secondo comma, 47, primo comma, e 53 Cost., sono manifestamente inammissibili;
 che le doglianze proposte - le quali investono nella loro totalità gli articoli indicati, composti da numerosi commi che, a loro volta, rinviano spesso ad altre disposizioni - si risolvono sostanzialmente nella censura dell'intero complesso normativo riguardante l'istituzione e la disciplina dell'imposta, nei suoi aspetti sostanziali e procedurali;
 che la circostanza che le disposizioni impugnate abbiano oggetti eterogenei rende le questioni inammissibili (sentenza n. 263 del 1994), stante anche l'impossibilità di selezionare le norme da applicare nel giudizio a quo, cui circoscrivere lo scrutinio, considerata l'insufficiente descrizione della fattispecie concreta;
 che, peraltro, "il giudice a quo è tenuto ad individuare la norma, o la parte di essa, che determina la paventata violazione dei parametri costituzionali invocati (ex plurimis, ordinanze n. 21 del 2003, n. 337 del 2002 e n. 97 del 2000)" (sentenza n. 218 del 2014) a pena di inammissibilità della questione;
 che, pertanto, le questioni sollevate dalle ordinanze indicate in epigrafe risultano manifestamente inammissibili.
 Visti gli artt. 26, secondo comma, della L. 11 marzo 1953, n. 87, e 9, commi 1 e 2, delle norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale.

P.Q.M.

LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

1) dichiara manifestamente inammissibili le questioni di legittimità costituzionale della "legge istitutiva" dell'imposta municipale propria (IMU), sollevate, in riferimento agli artt. 42 e 53 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Massa Carrara con l'ordinanza indicata in epigrafe;
 2) dichiara manifestamente inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell' art. 8 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale), e dell' art. 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici), convertito, con modificazioni, dall' art. 1, comma 1, della L. 22 dicembre 2011, n. 214, sollevate, in riferimento agli artt. 2, 3, 42, secondo comma, 47, primo comma, e 53 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Novara con l'ordinanza indicata in epigrafe.
 Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 1 giugno 2016.
 Depositata in Cancelleria il 13 luglio 2016.

mancanze che ne hanno causato la dichiarazione di inammissibilità da parte della Corte.

Nelle ordinanze, infatti, si fa complessivamente riferimento al contrasto (irragionevole) con:

- ✓ il principio di capacità contributiva (art 53 Costituzione) in quanto l'imposta sarebbe dovuta indipendentemente dalla percezione del reddito da parte del proprietario del bene e dovuta anche nel caso in cui il reddito percepito non sia sufficiente alla copertura dell'imposta;
- ✓ il principio di cui all'art. 42 e 47 della Costituzione secondo cui è previsto e garantito il diritto alla proprietà privata, essendo l'I.m.u. un insuperabile ostacolo anche al mantenimento dei beni acquistabili per successione;
- ✓ il principio di cui all'art. 3 della Costituzione che garantisce il diritto all'eguaglianza (sostanziale) così come anche ribadito dalla Corte E.D.U..

Tutti i motivi denunciati sono fondati, soprattutto se si calano all'interno del principio della ragionevolezza. Non è possibile infatti giustificare una così eccessiva discrezionalità del Legislatore ed un così palese utilizzo di presunzioni legali senza che vi sia un evidente ed ingiustificato restringimento delle garanzie individuali del Contribuente.

Purtroppo la Cassazione e anche l'Avvocatura dello Stato appaiono sorde a quanto richiesto dal Contribuente e si rifugiano l'una in una dichiarazione di inammissibilità per l'errata presentazione del quesito, l'altra (l'Avvocatura dello Stato) in un parere errato sotto ogni punto di vista.

L'Avvocatura dello Stato sostiene, infatti, che l'art. 53 della Costituzione non sarebbe stato violato in quanto "*presupposto dell'imposta non consisterebbe nella percezione di un reddito ma nel possesso di immobili*".

Si tratta di un assunto errato in quanto il pre-

supposto dell'imposta così come scritto nella norma non è una percezione di reddito ma effettivamente la costruzione della base imponibile è data da stime catastali che fanno riferimento al reddito medio-presunto e quindi ad una redditività attesa. Inoltre, anche il possesso di immobili non è presupposto sufficiente alla determinazione di un'imposizione calcolata indipendentemente dalla situazione soggettiva del proprietario/utilizzatore.

La Corte, dal canto suo, non si preoccupa di analizzare il contenuto della richiesta in quanto, per un errore nella modalità di formulazione dell'ordinanza, che risulta essere troppo generica e non individua specifici motivi di incostituzionalità.

La rimessione alla Corte, infatti, non può essere generica ma va analiticamente descritta richiamando la parte di norma che in concreto determina l'incostituzionalità.

Concludiamo, però, sostenendo che la sensibilità mostrata dalle due CTP può essere presa di buon auspicio, anche in considerazione del fatto che non sembrano esservi motivi idonei a ritenere che non vi siano rilievi di incostituzionalità nel D.Lgs. n. 23 del 14 marzo 2011. Bisogna però fare attenzione ai termini di decadenza per la richiesta di un diritto affinché il Contribuente possa essere messo in condizione di procedere giudizialmente e richiedere l'adempimento verso un diritto leso.

Il legale rappresentante di una società può essere sempre chiamato a rispondere del reato di dichiarazione fraudolenta?

Commento a Corte di Cassazione, Sezione III Penale, Sentenza n. 38717 del 21 settembre 2016



di Paola Pasquinuzzi e Martina Urban

Avvocati Penalisti

Con la sentenza n. 38717 del 21 settembre 2016, la Terza Sezione della Suprema Corte di Cassazione affronta la problematica afferente alla riferibilità della condotta criminosa all'amministratore di diritto, di un'azienda di grandi dimensioni.

Nel caso di specie, l'imputato era stato condannato per il reato di "dichiarazione fraudolenta" di cui all'art. 2, del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il quale, nell'attuale formulazione, prevede l'applicabilità della pena della reclusione da un minimo di un anno e sei mesi ad un massimo edittale di sei anni per colui che, al fine di evadere le imposte dirette o l'IVA, indichi in una delle dichiarazioni relative a detti tributi elementi passivi fittizi attraverso l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Inoltre, la norma in questione prevede altresì che gli elementi non veritieri riportati nei documenti di cui sopra siano registrati nelle scritture contabili obbligatorie o siano detenuti al fine di prova nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria.

Tuttavia, il delitto in esame si realizza unicamente qualora gli elementi fittizi siano confluiti in una delle dichiarazioni relative ad imposte dirette ed IVA, mentre la mera registrazione di fatture false e la loro tenuta in contabilità non costituiscono reato, neppure sotto il profilo del tentativo.

Da ciò consegue che la presentazione della dichiarazione è il presupposto fondamentale per la configurabilità della responsabilità penale e costituisce il momento consumativo del reato di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 (Cass. pen., Sez. III, 6 ottobre 2015, n. 49570).

Di conseguenza il responsabile del delitto è individuabile in colui che ha sottoscritto la suddetta dichiarazione e, nel caso di società commerciali, nella persona dell'amministratore o legale rappresentante.

Sotto il profilo soggettivo, per la configurabilità del delitto in questione, oltre alla volon-

tà e consapevolezza di presentare una dichiarazione basata in parte su fatture false, la norma richiede anche il dolo specifico, consistente nell'aver agito al fine di evadere le imposte.

Di regola, il Giudice penale non compie un particolare accertamento in ordine all'elemento soggettivo, nel momento in cui colui che ha sottoscritto la dichiarazione è l'imprenditore o, comunque, il legale rappresentante della società che ha il controllo aziendale e, quindi, l'"interesse" all'evasione.

Pertanto, una volta accertata la falsità delle fatture e verificato che i costi fittizi esposti in tali documenti siano confluiti nella dichiarazione, è da ritenersi pressoché automatica la riferibilità del fatto nei confronti di chi ha sottoscritto la suddetta dichiarazione.

In taluni casi, la giurisprudenza ha addirittura ampliato il novero di soggetti attivi dei delitti tributari, ipotizzando una responsabilità penale a titolo di concorso nella frode fiscale in capo a colui che – pur non rivestendo cariche nella società – abbia partecipato a creare il meccanismo fraudolento che ha consentito di procurare fatture passive fittizie (cfr. Cass. pen., Sez. III, 2 marzo 2013, n. 17418).

Tuttavia, in tali ipotesi, il coinvolgimento dell'amministratore di fatto non esclude comunque la responsabilità del sottoscrittore della dichiarazione.

Nel caso di specie, l'imputato, condannato per l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, aveva proposto ricorso per Cassazione, sostenendo che le fatture in contestazione si riferivano a costi relativi alla sede operativa secondaria – diversa da quella in cui operava l'imputato medesimo – che veniva gestita da altri soggetti.

Di conseguenza, trattandosi di società di notevoli dimensioni, organizzata in una pluralità di sedi operative autonome, il legale rappresentante – una volta appurata la regolarità formale della contabilità – poteva anche non avere la consapevolezza della fittizietà delle operazioni a cui non aveva in alcun modo preso parte.

Per questa ragione, il ricorrente lamentava la violazione di legge da parte del Giudice di merito, il quale aveva ritenuto invece sussistente la penale responsabilità solo sulla base del fatto che il legale rappresentante non poteva non sapere dell'esistenza del fatto illecito e, comunque, aveva interesse all'evasione.

La Suprema Corte, nella pronuncia in esame, afferma che *“non può in questo senso ritenersi sufficiente la circostanza della mera preposizione formale [dell'imputato] alla legale rappresentanza della società contribuente, poiché, considerandone le dimensioni non certamente minimali, è invece necessario l'accertamento in concreto della sua consapevolezza della fittizietà delle fatture utilizzate ai fini della presentazione di una dichiarazione fiscale fraudolentemente falsa”*.

Pertanto, i Giudici di legittimità hanno accolto la tesi del contribuente-imputato, ritenendo censurabile la decisione della Corte di Appello di non assumere la testimonianza dei testi che avrebbero potuto dimostrare l'insussistenza di tale consapevolezza.

Di conseguenza, il principio di diritto sopra enunciato rende indispensabile l'accertamento mirato a verificare anche l'aspetto psicologico del delitto in questione, che non può essere ritenuto sussistente automaticamente sulla base di un generico "*interesse ad evadere*" o, perfino, in base all'affermazione apodittica per cui l'imputato "*non poteva non sapere*".

Infatti, i soggetti diversi dal legale rappresentante avrebbero potuto inserire nella contabilità della sede operativa secondaria fatture false, non solo allo scopo di evadere le imposte, ma per una ragione estranea alla sfera fiscale, come, ad esempio, quella di far apparire efficiente la gestione della sede distaccata, o di favorire un fornitore (magari un parente o un amico) o, infine, per nascondere un'appropriazione indebita.

Se così non fosse, si verrebbe a costituire in capo al sottoscrittore una sorta di responsabilità oggettiva, derivante unicamente dall'esercizio della carica sociale, in assenza di una norma espressa che attribuisca una specifica "*posizione di garanzia*" nei confronti dell'imprenditore qualora la gestione di una sede operativa autonoma sia affidata totalmente ad altri.

Pertanto, a parere di chi scrive, la pronuncia della Suprema Corte sia del tutto conforme al dettato costituzionale di cui all'art. 27, comma 1, Cost., per cui la responsabilità penale è personale.

Corte di Cassazione, Sezione III Penale, Sentenza n. 38717 del 21 settembre 2016

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE III PENALE

Presidente: GRILLO RENATO

Relatore: MANZON ENRICO

Data Udienda: 30/03/2016

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis)

avverso la sentenza del 05/12/2013 della Corte d'appello di Ancona;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Enrico Manzon;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Mario

Fratlicelli, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso;

udito per l'imputato l'avv. *(omissis)* che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza in data 5 dicembre 2013 la Corte d'appello di Ancona parzialmente riformava la sentenza in data 5 dicembre 2012 con la quale il Tribunale di Pesaro, per la parte che qui rileva, aveva condannato xxx alla pena di anni 1 mesi 8 di reclusione per il reato di cui agli artt. 81, cpv., cod. pen., 2, d.lgs. n. 74/2000. La Corte territoriale, premessa la condivisione del giudizio di accertamento della penale responsabilità del prevenuto in ordine all'ipotesi delittuosa de qua, in accoglimento del relativo motivo di censura della sentenza di primo grado e pertanto parzialmente sul punto riformandola, concedeva al xxx i doppi benefici di legge..

2. Contro la decisione, tramite il difensore fiduciario, ha proposto ricorso per cassazione il xxx deducendo tre motivi.

2.1 Con un primo motivo lamenta violazione di legge in quanto data dai due giudici di merito piena efficacia probatoria al processo verbale di constatazione, essendo lo stesso stato acquisito ed utilizzato in contrasto alle previsioni del codice di rito e non essendo invece state assunte le prove testimoniali richieste proprio sulle circostanze di cui a tale atto di polizia tributaria.

2.2 Con un secondo motivo si duole di vizio della motivazione in ordine agli specifici rilievi difensivi, sia di fatto sia di diritto, circa le fatturazioni in contesto. In particolare censura la completa devalutazione delle deposizioni dei testi xxx ed xxx.

2.4 Con un terzo motivo lamenta la mancata assunzione di una prova decisiva della quale aveva fatto richiesta, trattandosi in particolare delle deposizioni dei testi xxx, xxx e xxx, dapprima ammessi in primo grado e poi non più sentiti, attribuendo fondamentale rilievo a quella del terzo teste indicato, in quanto responsabile della sede

riminese della azienda contribuente, essendo la medesima del tutto autonoma.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è parzialmente fondato per le ragioni che seguono.

2. Il primo motivo è manifestamente infondato.

E' infatti pacifico nella giurisprudenza di questa Corte, che il Collegio condivide ed intende ribadire, che «Costituisce atto irripetibile, e può quindi essere inserito nel fascicolo per il dibattimento, il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza per accertare o riferire violazioni a norme di leggi finanziarie o tributarie» (da ultimo, Sez. 3, n. 36399 del 18/05/2011, Aportone, Rv. 251235).

I giudici di merito bene dunque hanno fatto ad utilizzare per i loro fini decisionali, peraltro con i limiti che la stessa Corte d'appello di Ancona ribadisce, gli atti di tale natura inseriti, legittimamente, nel fascicolo del dibattimento.

3. Il secondo motivo è ugualmente manifestamente infondato, non sussistendo il vizio motivazionale denunciato. La Corte territoriale, infatti, ha dato uccinta, ma adeguata motivazione alla affermazione di sussistenza del meccanismo frodatario fiscale imputato al xxx, anche con specifico riguardo alla allegazione difensiva relativa alle note di credito e pur tenendo conto delle dichiarazioni a scarico rese dai testi xxx, le cui fatture quindi non sono state valorizzate ai fini dell'accertamento di responsabilità penale (così come del resto aveva già fatto il primo giudice).

I rilievi sviluppati nella censura a ben vedere in realtà mirano ad una "rilettura" del materiale probatorio che pacificamente non è effettuabile in questa sede di legittimità (tra le molte, da ultimo, v. Sez. 6, n. 47204 del 07/10/2015, Musso, Rv. 265482).

4. E' di contro da ritenersi fondato il terzo motivo del ricorso.

Sicuramente censurabile, per difetto, risulta essere il punto motivazionale inerente l'assunzione dei testi a scarico nonché i testi Dutto ed Aureli, che peraltro contraddittoriamente la stessa Corte ritiene "inspiegabilmente" non assunti in prime cure, nonostante una primigenia ordinanza ammissiva.

Vero infatti che, per un verso, sul piano della oggettività dei fatti in contesto, come detto sopra, risulta pienamente utilizzabile il p.v.c acquisito al fascicolo per il dibattimento, come relativamente a tale profilo peraltro asseverato ad abundantiam dalla deposizione dibattimentale dell'operante xxx, non altrettanto può affermarsi circa l'attribuibilità soggettiva al xxx dei fatti illeciti contestatigli, in relazione alla particolare allegazione difensiva dedotta ossia la riferibilità dei fatti stessi ad altro soggetto operante in sede diversa e separata della società contribuente. Non può in questo senso ritenersi sufficiente la circostanza della mera preposizione formale del xxx alla legale rappresentanza della società contribuente, poiché, considerandone le dimensioni non certamente minimali, è invece necessario l'accertamento in concreto della sua consapevolezza della fittizietà delle fatture utilizzate ai fini della presentazione di una dichiarazione fiscale fraudolentemente falsa e correlativamente appunto verificare mediante l'assunzione dei testi suddetti se di contro sia veritiera la tesi difensiva che tale consapevolezza non sussisteva, per detta ragione.

In altri termini non si può considerare su questo specifico punto adeguata la motivazione della Corte territoriale che si è limitata ad affermare che "il prevenuto, qualunque fosse l'organizzazione aziendale, aveva tutto l'interesse a perpetrare l'evasione fiscale di cui, beneficiandone, non poteva non essere a conoscenza ..".

Come ben sottolineato dal ricorrente, quantomeno era ed è quindi necessario verificare l'efficacia probatoria delle dichiarazioni tendenzialmente scagionanti rese dal teste Ferrara con l'audizione dei testi non assunti, potendo questa attività istruttoria comportare possibili esiti di rovesciamento del giudizio di colpevolezza del ricorrente stesso.

5. Va peraltro rilevato che nelle more del processo di cassazione si è prescritto il reato relativo alla dichiarazione fiscale 2006 (al più tardi, tenuto conto delle sospensioni e delle interruzioni, il 21 giugno 2015 ossia anni 7 mesi 6 mesi 2 giorni 21 dalla consumazione avvenuta il 30 settembre 2007, termine per la presentazione della dichiarazione medesima). Quindi, in parte qua la sentenza impugnata va annullata senza rinvio per tale ragione, non essendovi, stanti le considerazioni di cui sopra, le condizioni per una pronuncia più favorevole e dovendosi ex art. 129, comma 1, cod. proc. pen. immediatamente rilevare/dichiarare la causa estintiva stessa.

Per il reato relativo alla dichiarazione fiscale 2007 va invece disposto l'annullamento della sentenza impugna-

ta con rinvio alla Corte d'appello di Perugia.

P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata limitatamente alla dichiarazione fiscale relativa all'anno 2006 perché il reato è estinto per prescrizione e con rinvio alla Corte d'appello di Perugia limitatamente alla dichiarazione fiscale relativa all'anno 2007.

Così deciso il 30/03/2016

